

Bogotá D.C., 14 de septiembre de 2015

Honorable Senador
GERMÁN DARÍO HOYOS GIRALDO
Presidente Comisión Tercera de Senado
Senado de la República
Ciudad

Asunto: Segundo Informe Comisión de Estudio del
Sistema Tributario Colombiano.

Respetado Presidente,

De conformidad con lo previsto en el artículo 44 de la Ley 1739 de 2014, me permito presentar ante la Comisiones Económicas el Congreso de la República el segundo informe trimestral de la Comisión de Estudio del Sistema Tributario Colombiano.

Cordial saludo,



ANDRÉS ESCOBAR ARANGO
Viceministro Técnico encargado de las funciones del
Despacho del Ministro de Hacienda y Crédito Público

Con copia: Dr. Rafael Oyola Ordóñez, Secretario Comisión Tercera de Senado.
Anexo. Lo anunciado en 61 folios.

Bogotá, D.C., agosto 25 de 2015

Doctor
MAURICIO CÁRDENAS SANTAMARÍA
MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Ciudad

Apreciado señor Ministro,

En razón a que se cumplen seis meses de trabajo de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria le remitimos una segunda entrega sobre los avances de la Comisión que consta de dos informes. El primero contiene la propuesta de la Comisión de reforma al Régimen Tributario Especial (RTE) de las Entidades Sin Ánimo de Lucro y el segundo corresponde a los avances en cuanto al tema de administración tributaria.

Así mismo, le remitimos un informe en el que enumeramos los principales temas abordados en las sesiones ordinarias de este segundo trimestre de labores de la Comisión. En estas sesiones hemos discutido los principales resultados de análisis y recomendaciones sobre diferentes aspectos tributarios que expertos nacionales e internacionales, la DIAN y el Banco de la República han presentado a la Comisión, así como los avances parciales y preliminares de las subcomisiones temáticas en cuanto al impuesto de renta, el IVA y el tratamiento tributario de las entidades sin ánimo de lucro.

Por último, le comentamos que hemos seguido recibiendo, organizado y revisado los planteamientos que la ciudadanía ha allegado a la Comisión, los cuales contribuyen de manera importante tanto al análisis como a la formulación de recomendaciones en materia de impuestos en Colombia.

Quedamos atentos a cualquier inquietud y sugerencia que tenga al respecto.

Reciba un cordial saludo,

Ricardo Bonilla
Alfredo Lewin
Soraya Montoya
Julio Roberto Piza
Leonardo Villar

Rosario Córdoba
Oscar Darío Morales
Guillermo Perry
Miguel Urrutia

COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA

INFORME SOBRE PROPUESTA DE REFORMA AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL (RTE) PARA LAS ASOCIACIONES, FUNDACIONES Y CORPORACIONES (A, F y C) CONSTITUIDAS COMO ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO (ESAL)

Agosto de 2015

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
DIAGNÓSTICO.....	3
ORIGEN	3
MARCO NORMATIVO.....	3
PROBLEMAS RELEVANTES	9
PROPUESTA	12
JUSTIFICACIÓN DEL RTE PARA LAS A, F y C CONSTITUIDAS COMO ESAL.....	12
PROPUESTA DEL RTE PARA LAS A, F y C CONSTITUIDAS COMO ESAL	17
SUJETOS.....	18
HECHO GENERADOR Y BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO A LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS PARA LAS A, F y C CONSTITUIDAS COMO ESAL DEL RTE.	20
RENTAS EXENTAS.....	Error! Bookmark not defined.
TARIFA	25
CONTROL	26
REQUISITOS PARA LA SOLICITUD Y ADMISIÓN DE LAS A, F y C CONSTITUIDAS COMO ESAL EN EL RTE.....	26
NÚMERO DE ENTIDADES E INGRESOS ANUALES DE LAS ESAL	35

INFORME RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL (RTE) PARA LAS ASOCIACIONES, FUNDACIONES Y CORPORACIONES (A, F y C) CONSTITUIDAS COMO ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO (ESAL)

DIAGNÓSTICO

ORIGEN

1. **Origen del RTE.** El legislador optó por establecer un Régimen Tributario Especial a fin de controlar a las Entidades sin ánimo de lucro (en adelante ESAL), más para asegurar el cumplimiento de su finalidad que para recaudar impuestos. En efecto, desde la reforma de 1974, estas entidades se consideraban como no contribuyentes, posteriormente, la Ley 75 de 1986, las asimiló a sociedades pero constituyó un Comité para calificar la procedencia de los egresos y la destinación de los excedentes de las ESAL que tuvieran un monto de ingresos y patrimonio determinado, a las actividades del objeto social de salud, educación, cultura e investigación científica y tecnológica, para reconocer la exención. Sin embargo, esta norma fue declarada inexecutable por la CSJ porque se trasladaba una competencia del legislador a un comité. De allí surgió, el actual Régimen Tributario Especial (RTE) y la función del Comité de Entidades Sin Ánimo de Lucro que calificaba egresos y la destinación de los excedentes de estas entidades, función que fue eliminada por la Ley 488 de 1998, sin que el Comité haya desaparecido, pues mantiene la función de calificar las importaciones excluidas del IVA por el artículo 480 del E.T. (Artículo 362 y 363 del Estatuto Tributario, en adelante, E.T.).

MARCO NORMATIVO

2. **Marco Normativo.** Las ESAL, incluidas las pertenecientes al régimen tributario especial, y las calificadas como NO contribuyentes (denominadas conjuntamente como ESAL en adelante), están clasificadas por el Estatuto Tributario para efectos fiscales en diferentes categorías:
 - (i) Entidades del Régimen Tributario Especial (Artículo 19, 356 a 364, y reglamentados por el Decreto 4400 de 2004 y Decreto 2623 de 2014);
 - (ii) No contribuyentes obligados a declarar (Artículo 23, 23-1, 23-2 y 598);
 - (iii) No contribuyentes no obligados a declarar (Artículo 22); y,

(iv) Contribuyentes del régimen ordinario asimiladas a sociedades limitadas, cuando las ESAL no cumplen los requisitos para pertenecer al RTE.

Como puede verse las ESAL, pueden pertenecer al RTE si cumplen los requisitos legales, so pena de ser tratadas dentro del régimen general. Sin embargo, la ley califica a algunas de las ESAL como no contribuyentes, a algunas les impone la obligación de declarar y a otras no.

Según los datos de la DIAN, en el RTE aparecen 54.933 y como no contribuyentes 16.729, para un total de 71.662, ESAL, como se observa en el Cuadro No. 1.

Cuadro No. 1 - Régimen especial y de no contribuyentes del impuesto sobre la renta en Colombia

RÉGIMEN ESPECIAL Y NO CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COLOMBIA	
RÉGIMEN ESPECIAL	No. NIT
ASOCIACIONES	21.990
FUNDACIONES - ONG	14.447
COOPERATIVAS	7.620
CORPORACIONES	6.538
FONDOS EMPLEADOS	2.123
CLUB SOCIAL O DEPORTIVOS	1.383
OTROS	591
EMPRESA ASOCIATIVA DE TRABAJO	200
CAJAS DE COMPENSACIÓN	41
TOTAL	54.933
NO CONTRIBUYENTES	No. NIT
SALUD	4.605
EDUCACIÓN	2.160
RELIGIOSOS	7.558
PROPIEDAD HORIZONTAL	1.208
ASOCIACIONES PADRES DE FAMILIA	243
DEFENSA CIVIL Y BOMBEROS	235
ASOCIACIONES EXALUMNOS	175
ADMINISTRACION PÚBLICA	140
JUNTAS DE ACCIÓN COMUNAL	89

FONDOS MUTUO, COMÚN Y VALORES	67
SINDICATOS	63
SOCIEDAD MEJORAS PÚBLICAS	45
CRUZ ROJA	38
CABILDOS INDÍGENAS	31
ASOCIACION. MUNICIPIOS	26
FONDOS DE PENSIONES Y CESANTÍAS	25
FONDOS DE PENSIONADOS	12
PARTIDOS POLÍTICOS	9
TOTAL	16.729
GRAN TOTAL	71.662

Fuente: DIAN (2013).

3. **Condiciones para pertenecer al RTE.** Para pertenecer al RTE se requiere cumplir las siguientes condiciones:

- Que estén constituidas jurídicamente como Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL),
- Que desarrollen actividades de interés general,
- Que la comunidad tenga acceso a sus servicios y,
- Que su objeto social principal y sus recursos estén destinados a actividades de: salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecología, protección ambiental o desarrollo social.

El cumplimiento de estas condiciones les otorga el derecho a dos beneficios sustanciales: la exención del impuesto sobre la renta sobre los excedentes que destinen al cumplimiento de su objeto social y una tarifa reducida del 20% cuando resulten excedentes gravados. Adicionalmente, tienen otros beneficios que se describen en el cuadro No. 2.

Cuadro No. 2 - Clasificaciones actuales entidades sin ánimo de lucro

Entidades del régimen tributario especial (Art. 19, 356-364 E.T.)	Entidades No Contribuyentes – Declarantes (Arts. 23, 23-1, 23-2 y 598 E.T.)	Entidades No Contribuyentes – No Declarantes (Arts. 22)
Deben presentar declaración de Renta y Complementarios.	Presentan declaración de renta.	No son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios
No les aplica el sistema de Renta por comparación de Patrimonios.	No liquidan Impuesto de renta ni anticipos.	No presentan declaración de Renta y Complementarios ni de Ingresos y Patrimonio.
Están excluidas de la Renta Presuntiva.	Deben liquidarse las sanciones cuando fuere el caso.	Deben liquidarse las sanciones cuando fuere el caso.
No están obligadas a calcular anticipo al impuesto de renta.	No se les efectúa Retención en la Fuente por ningún concepto siempre que demuestren su naturaleza jurídica (Art. 369 E.T.).	No se les efectúa Retención en la Fuente por ningún concepto, siempre que demuestren su naturaleza jurídica. (Art. 369 del E.T.)
Deducen todos los egresos, incluidos las inversiones en el año de su realización.	No declaran ni pagan impuesto al patrimonio, ni a la riqueza.	No declara ni paga impuesto al patrimonio y a la riqueza.
Pagarán impuesto a la tarifa única del 20% sobre el beneficio neto o excedente fiscal.	Son responsables del impuesto a las ventas si venden bienes y/o prestan servicios gravados.	Son responsables del impuesto a las ventas si venden bienes y/o prestan servicios gravados.
Las del numeral 1º del artículo 19 del E.T. no están obligadas a declarar y pagar impuesto al patrimonio e impuesto a la riqueza (corporaciones, fundaciones y asociaciones)	Son agentes retenedores por todos los impuestos	Son agentes retenedores por todos los impuestos
Se les practica retención en la fuente solo por ingresos de industria, mercadeo (Compras) y rendimientos financieros. (Artículo 14 Dect. 4400/04)		
Son agentes retenedores por todos los impuestos.		
Son responsables del impuesto a las ventas si venden bienes y/o prestan servicios gravados.		
Generalmente son contribuyentes de ICA, dependiendo de la regulación municipal.		

4. **Definiciones.** Las características y condiciones están definidas de la siguiente manera:

- **Entidad sin ánimo de lucro.** Los aportes al fondo social no pertenecen al aportante y, por ende, no son reembolsables. Los excedentes no se distribuyen ni directa ni indirectamente, a ningún título, ni a los fundadores, ni a los demás miembros aportantes, ni aún en el momento de su retiro de la entidad, ni tampoco por razón de la liquidación de la misma.
- **Objeto social.** Debe figurar en el acta de constitución de la entidad. El Decreto Reglamentario (Artículo 2 del Decreto 4400 de 2004) exige que la calificación de las actividades meritorias sea certificada por los Ministerios o entidades públicas, como requisito para pertenecer al RTE.
- **Destinación de los recursos.** Debe ser aprobada por la asamblea o el máximo órgano de gobierno y su verificación posterior le corresponde a la DIAN.
- **Interés general.** La actividad debe ser benéfica para un grupo poblacional (sector, barrio o comunidad determinada) (Artículo 2 D.R. 4400/2004).
- **Acceso a la comunidad.** Se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando hace oferta abierta de los servicios y actividades que realiza en desarrollo de su objeto social, permitiendo que terceros puedan beneficiarse de ellas, en las mismas condiciones que los miembros de la entidad, o sus familiares (Artículo 2 D.R. 4.400/2004).

5. **Actividades sociales o meritorias.** Las actividades a las cuales el E.T. les concede la exención son: salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, protección ambiental o programas de desarrollo social. Estas definiciones son bastante amplias y no limitan el ejercicio de actividades comerciales excepto para las cajas de compensación, los fondos de empleados, las cuales adquieren la calidad de contribuyentes del impuesto de renta por actividades industriales, financieras, comerciales y de mercadeo. Así mismo, las unidades cerradas de copropiedad, los fondos mutuos de inversión y asociaciones gremiales por sus actividades industriales y de mercadeo, están gravadas.

6. **Sector solidario.** Adicionalmente a las ESAL, las entidades del sector solidario, aunque en estricto sentido no son entidades sin ánimo de lucro, tienen algunas condiciones tributarias especiales y el E.T. las clasifica dentro del RTE. Por tanto, este sector goza de los privilegios de las ESAL, por ejemplo, la exención del impuesto de renta, siempre que determinen sus excedentes conforme a la legislación cooperativa y destinen el 20% de sus excedentes a programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación (Artículos 19, numeral 4 E.T. y 1 D.R. 2.880/2004), sin tener en cuenta la actividad que desarrolla ni el cumplimiento de las demás condiciones exigidas para las ESAL.

7. **Otros beneficios.** Las ESAL no están sujetas a renta presuntiva, renta por comparación patrimonial, ni a pagar anticipo del impuesto de renta. Las asociaciones, fundaciones y corporaciones fueron exoneradas del impuesto de riqueza. Adicionalmente, no están sujetas a retención sobre sus ingresos, salvo por rendimientos financieros; las cajas de compensación, fondos mutuos de inversión y asociaciones gremiales también están sometidas a retención por ingresos provenientes de actividades industriales y comerciales.

8. **Cumplimiento de obligaciones tributarias formales.**

Como regla general, todas deben cumplir con las obligaciones tributarias formales, es decir, registrarse, facturar, llevar contabilidad, declarar y reportar información. Así mismo, son agentes de retención y deben cumplir con las obligaciones derivadas de tal calidad. Están obligadas a llevar libros de contabilidad y deben acogerse a las normas contables vigentes, como por ejemplo, llevar libro de actas de asambleas generales, ordinarias y extraordinarias, estar registradas en las cámaras de comercio, en la DIAN o en cualquier organismo público para reconocimiento de su personería jurídica (Artículo 364 E.T., Artículos 15 y 16 D.R. 4400).

9. **Condiciones para la exención del impuesto de renta.** Las ESAL, para efectos de obtener la exención del impuesto sobre la renta sobre sus excedentes, deberán cumplir los requisitos contenidos en las normas del E.T. (Artículo 358 E.T., Artículos 8, 9, 10 DR 4400/ 2004 y Artículo 4 D.R. 640/2005). Para las Cooperativas las normas sobre exenciones son las estipuladas en: el Artículo 12 D.R. 4400/2004, los Artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 D.R. 2880/ 2004, el Artículo 54 Ley 79/1988 y la Circular Externa 7/2009 de la Superintendencia de la Economía Solidaria).

PROBLEMAS RELEVANTES

10. **Diferentes calificaciones.** Como puede observarse en el Cuadro No. 2, las ESAL tienen un tratamiento tributario disímil, atendiendo a distintas características, es decir, no todas están sujetas al RTE y las que están dentro del mismo, tienen tratamientos mixtos dependiendo de sus actividades.
11. **Objeto social.** El objeto social contiene definiciones muy generales de tal forma que no se puede asegurar que cumplan la finalidad por la cual se les otorga un tratamiento especial. Esto es particularmente válido en el caso de los programas de desarrollo social y las actividades de investigación, dado que no existen definiciones legales, y en consecuencia, basta con incluir en el objeto social estas actividades y el beneficio alcanza a todo tipo de entidades, como se puede concluir cuando se advierte que el 48% de la ESAL figuran en el RUT con actividades económicas no clasificadas. Si bien el reglamento las ata a las leyes sectoriales respectivas y exige la acreditación por parte de los Ministerios o entidades públicas del sector, justamente en el caso de los programas de desarrollo social ni existe definición legal, ni deben ser acreditadas por ninguna entidad, luego quedan a la discrecionalidad de la propia entidad y dado que la administración tributaria no desarrolla programas de control, tenemos un beneficio otorgado con excesiva laxitud (Decreto 4400 de 2004).

Cuadro No. 3 - Entidades del Régimen Especial de acuerdo a su actividad económica en el RUT

No.	Actividad Económica	Número de entidades	Porcentaje
1.	N.C.P.	33.069	48%
2.	Salud	3.295	5%
3.	Religiosas	7.285	11%
4.	Cooperativas	7.670	11%
5.	Otras	25.607	26%
	TOTAL	69.256	100%

Fuente: Ministerio de Hacienda (2015). Entidades del Régimen Especial.

12. **Distorsiones del régimen actual.** El régimen actual es muy laxo y si a eso se suma la falta de control de la administración tributaria, es probable que se abuse de los beneficios concedidos, que se obtienen tan solo con constituirse bajo la forma de entidad sin ánimo de lucro con el objeto social que indica la ley.

- El régimen actual no garantiza que al RTE pertenezcan únicamente las ESAL que cumplan funciones de interés general, en tanto, benefician grupos empresariales o familiares. En otros casos, no existe acceso a la comunidad pues sólo permiten el acceso a sus instalaciones y actividades a sus socios o aportantes. Es decir, los conceptos de interés general y acceso a la comunidad, como condiciones para pertenecer al régimen, han sido interpretados de manera laxa por la jurisprudencia y la doctrina.
- Bajo ciertas modalidades, es posible que se distribuyan utilidades indirectamente, como se ha visto en las denuncias públicas de distintas entidades.
- No tienen control patrimonial en tanto que están excluidas de renta presuntiva, determinación del impuesto sobre la renta por comparación patrimonial y la mayoría, del impuesto de riqueza, con lo cual acumulan sus excedentes de manera indefinida, desvirtuando el cumplimiento de sus finalidades sociales. No se asegura la destinación de sus excedentes al cumplimiento de su objeto social en cuanto pueden llevarse al patrimonio directamente las asignaciones permanentes sin límite de tiempo.
- Dentro del RTE se incluyen las Cooperativas que, aun cuando se proclaman como entidades sin ánimo de lucro, operan dentro del mercado, ofreciendo bienes y servicios en clara competencia con el sector empresarial con ánimo de lucro, pero siguen las reglas del sector solidario, esto es, reembolsan sus aportes y distribuyen excedentes, con lo cual, estrictamente no son entidades sin ánimo de lucro. Si bien, por pertenecer al sector solidario el legislador podía concederles un trato especial, no deben pertenecer al RTE, por la simple razón que operan en competencia con el mercado, desarrollando actividades comerciales y, en algunos casos prestando servicios restringidos solo a sus miembros. Sólo con destinar el 20% de sus excedentes a programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación están exentas del impuesto (Artículos 19, numeral 4 E.T. y 1 D.R. 2880/2004), sin que deba tenerse en cuenta la actividad que desarrolla ni el cumplimiento de las demás condiciones exigidas para las ESAL.
- Las ESAL pueden desarrollar actividades comerciales como objeto principal, pero con una ventaja competitiva frente a las entidades con ánimo de lucro, dado que gozan de una exención en el impuesto sobre la renta (esto es particularmente evidente en el caso de las cooperativas). Tan solo algunas ESAL están gravadas

sobre sus actividades industriales y de mercadeo (cajas de compensación, fondos mutuos de inversión, asociaciones gremiales, fondos de empleados), con lo cual tienen un tratamiento mixto.

- Las actividades económicas con las cuales aparecen las ESAL en el RUT no corresponden a las actividades señaladas en el artículo 19, como se puede observar en el Cuadro No. 3, en donde el 48% figuran como actividades no clasificadas.
- La DIAN no ejerce sus facultades de control sobre este tipo de entidades, en consecuencia, los beneficios tributarios son concedidos a estas entidades simplemente por el hecho de constituirse como ESAL, sin que la DIAN, asegure ni controle que efectivamente destinen sus excedentes al cumplimiento del objeto social. Un hecho sintomático de su temor a ser revisadas por la administración se revela en que la mayoría de entidades que han sido objeto de retención sobre sus rendimientos financieros, dado que solicitan la exención en su declaración, quedan con un saldo a su favor, -cuyos datos servirán para un programa de control de la DIAN- prefieren trasladarlo o incluso perderlo antes de solicitarlo a la DIAN, para evitar una verificación directa de la DIAN.
- En resumen, como consecuencia de los vacíos legales y la ausencia de un control efectivo y focalizado por parte de la administración tributaria, proliferan entidades que se constituyen bajo esta forma jurídica sin que la administración verifique si cumplen con la finalidad para la cual se crearon, posiblemente obteniendo los beneficios tributarios en muchos casos de manera indebida para generar ventajas particulares, cumpliendo tan solo formalmente con los requisitos legales, utilizando fundaciones empresariales o familiares de intereses particulares con coberturas y accesos restringidos o simulando donaciones para obtener deducciones en el impuesto sobre la renta para sus donantes.

13. Injustificado fomento de la contratación pública con entidades sin ánimo de lucro. El ordenamiento jurídico colombiano fomenta de diferentes maneras la contratación de entidades sin ánimo de lucro por entidades públicas. Las normas establecen que los objetivos de dicha contratación deben relacionarse con el interés público y el desarrollo social, pero dada la generalidad de dichas expresiones y la falta de control; así como la preferencia de entidades sin ánimo de lucro por su sola naturaleza sobre otras entidades, induce a la creación de entidades sin ánimo de lucro solo con el propósito de acceder a estos contratos y de paso obtener los beneficios tributarios.

En efecto, el ordenamiento jurídico establece excepciones al Régimen de la Contratación Estatal (Ley 80 de 1993). Una de ellas es que permite a las entidades públicas suscribir contratos y convenios de asociación con entidades sin ánimo de lucro con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el Plan Nacional y los planes seccionales de desarrollo Artículo 355 de la Constitución de 1991, desarrollado por los Decretos 777 de 1992, 1403 de 1992 y 556 de 2012.

Dicha regulación establece que las entidades privadas sin ánimo de lucro deben ser de reconocida idoneidad, definida como la experiencia con resultados satisfactorios que acreditan la capacidad técnica y administrativa para realizar el objeto del contrato, con 6 meses de existencia y cuyo objeto sea impulsar programas y actividades de interés público.

Adicionalmente, otras entidades públicas están específicamente facultadas para contratar con entidades privadas sin ánimo de lucro para la prestación de los servicios públicos que tienen a su cargo. Por ejemplo, el Decreto 2388 de 1979, reglamentario de la Ley 7 de 1979, en sus artículos 123 a 129, establece que atendiendo la naturaleza especial del servicio público de bienestar familiar, faculta al ICBF para la contratación con lo que denomina “Instituciones de Utilidad Pública o Social” de reconocida solvencia moral y técnica, dando preferencia a las más antiguas y que hayan sobresalido por sus méritos y dotes administrativos, para prestar el servicio público de bienestar familiar.

PROPUESTA

JUSTIFICACIÓN DEL RTE PARA A, F y C CONSTITUIDAS COMO ESAL

14. **La función social de las ESAL.** Las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) constituyen un mecanismo a través del cual los ciudadanos se organizan con el objeto de cumplir finalidades de carácter social y aportar a la consolidación de la democracia mediante la colaboración con los fines del Estado y las comunidades sin alterar el mercado, ni sustituir a ninguno de los actores. Las ESAL tienen como finalidad complementar las funciones del Estado y ofrecer respuestas innovadoras, capacidades, recursos, conocimientos para la solución de problemas locales y nacionales mediante el suministro de servicios de carácter social con las reglas del derecho privado, con el objeto de prestar un servicio socialmente meritorio, sin fines de lucro.

Es así como las ESAL actúan donde el Estado y el mercado no tienen la capacidad o se requiere de trabajo complementario para construir tejido social y fortalecer la institucionalidad. Representan un instrumento poderoso para la expresión de los ciudadanos y de la sociedad civil como agentes de desarrollo social y político. Por eso, se denominan como el tercer sector, en tanto no operan bajo las reglas del mercado como los agentes privados, ni tampoco forman parte del Estado.

Además de su naturaleza y finalidades las organizaciones sociales tienen características que le permiten convertirse en pilar de desarrollo porque:

- Están cerca de las personas y las comunidades y, por lo tanto, conocen sus necesidades y potencialidades. El trabajo cercano y continuo genera confianza.
- Tienen capacidad para innovar en temas donde el sector privado no encuentra los “incentivos” para hacerlo y donde el sector público no puede “arriesgar” los recursos públicos. Esa capacidad permite probar nuevas formas de hacer las cosas y aprender sobre lo que funciona y no funciona.
- Puede articular a diferentes actores, prueba de esto son las alianzas donde las organizaciones trabajan con el sector público, la academia y el sector empresarial.
- Al responder a un bien común y desde un punto de vista independiente las organizaciones sociales pueden llamar la atención sobre aspectos en relación con los cuales ni el sector empresarial ni el estado pueden o quieren pronunciarse.
- Las organizaciones sociales favorecen la visibilización y participación de los grupos de personas que históricamente han experimentado mayor exclusión.
- Son fuente de generación de empleo en zonas donde no existe mayor demanda de empleo por parte del sector empresarial o público.
- En los procesos de construcción de paz, ellas juegan un papel importante por el conocimiento y cercanía con las personas, el conocimiento del territorio y la capacidad que pueden generar para articular la oferta pública y privada y facilitar el acceso a las personas. Es importante tener en cuenta el trabajo que muchas organizaciones sociales vienen desarrollando con las comunidades.

15. **Justificación del RTE.** El RTE se justifica por la importancia de estimular la actividad privada al logro de objetivos meritorios para la sociedad, pero bajo el cumplimiento de requisitos que otorguen los beneficios tributarios establecidos en la ley con un efectivo control por parte de la DIAN, para evitar los abusos y garantizar la idoneidad de este instrumento de la política fiscal. El régimen significa esencialmente la exención de las rentas derivadas del objeto social meritorio y una tarifa reducida en el impuesto sobre la renta. Sin embargo, para asegurar que los beneficios se conceden a quienes verdaderamente cumplen este papel y no se utilicen como formas de competir con ventajas frente a los agentes privados del sector real y que no sirvan como vehículos de evasión o elusión, se requiere ajustar los requisitos y condiciones para que las ESAL pueden obtener los beneficios del RTE y los mecanismos de control por parte de las autoridades tributarias, con base en los siguientes lineamientos:

- **Solicitud de admisión al Régimen tributario especial para las ESAL.** La regla general debe ser que todas las ESAL deben estar sujetas en el impuesto sobre la renta y complementarios a las reglas aplicables a las sociedades limitadas. Las que expresamente la ley califique como no contribuyentes (Artículo 23) deben presentar declaraciones de ingresos y patrimonio. Las ESAL que deseen acogerse al RTE deben solicitarlo ante la DIAN, para lo cual, una vez verificados los requisitos legales serán clasificadas en el RUT con la identificación de la actividad meritoria por la cual, se admite a la ESAL como perteneciente al RTE, el cual deberá actualizarse periódicamente conforme lo indique el reglamento.
- **Las ESAL que sean admitidas al RTE,** deben tener derecho a la exención por las rentas de las siguientes fuentes: las derivadas de las actividades del objeto social definidas legalmente siempre que sean de interés general y a ellas tenga acceso la comunidad; las actividades accesorias o en conexión con su actividad principal, las donaciones recibidas que cumplan con los requisitos legales y se destinen al cumplimiento de su actividad meritoria o a su operación; las rentas derivadas de la explotación de su patrimonio, tales como dividendos, arrendamientos y rendimientos financieros y la renta que provenga de la utilidad en la venta de sus activos, en cuanto su producto se destine bien a adquirir un activo de la misma naturaleza o al cumplimiento del objeto social y su actividad meritoria.
- **Desarrollo de actividades diferentes a las meritorias que da lugar a la exención.** Las ESAL podrán desarrollar actividades diferentes a las actividades meritorias, en tanto constituyan una forma de financiar las mismas, pero para no distorsionar su objeto meritorio, evitar que tengan un privilegio injustificado y no compitan con el

sector real, deben tener un límite y pagar el impuesto sobre tales rentas a la tarifa reducida que les corresponde. Este sería un cambio importante respecto al actual régimen que sigue el modelo de privilegiar la destinación sin considerar la fuente, ahora, debemos considerar no sólo el destino de los excedentes a las actividades meritorias, como condición, si no también la fuente, dado que se establece un límite a la posibilidad de realizar actividades económicas o comerciales distintas del objeto principal estas actividades como ocurre en varios países. La otra opción es que se admita que una A, F y C pueda participar en una empresa comercial, y tener como fuente los dividendos, obviamente la empresa comercial formará parte del régimen ordinario y pagará los impuestos que le corresponda.

- **Las donaciones deben ser consideradas como una renta exenta** cuando se cumplan los requisitos legales, pero para evitar el abuso de esta figura se propone establecer una cláusula anti elusiva, que contrarreste las simulaciones, es decir, cuando existen contraprestaciones ocultas por las supuestas donaciones.
- **Sector solidario.** Las cooperativas incluidas actualmente en el RTE reembolsan los aportes y distribuyen excedentes a sus asociados (Circular Externa 7/2009 de la Superintendencia de la Economía Solidaria). En consecuencia, no pueden hacer parte del RTE, sino que deben estar sujetas al régimen ordinario aplicable a las sociedades limitadas, sin perjuicio de evaluar si deben tener una tarifa reducida.

Cuadro No. 4 - Cooperativas por rango de ingresos anuales

No.	Ingresos anuales en \$ miles de millones	Cantidad de entidades	Participación número %	Excedente en \$ miles de millones	Participación en excedente (%)
1	Pequeñas Menor de 565	5.839	76%	35	5%
2	Medianas Entre 565 y 4.524	1.233	16%	116	18%
3	Grandes Mayor a 4.524	598	8%	504	77%
TOTAL		7.670	100%	656	100%

Fuente: Ministerio de Hacienda (2015). Entidades del Régimen Especial

- **Fondos.** Los fondos constituyen formas de ahorro e inversión pero ninguno tiene la estructura jurídica de una ESAL, por tanto, no pueden pertenecer al RTE. Si para estimular el ahorro de los empleados se desea incentivar los fondos mutuos de inversión (19) y los fondos de empleados (19), así como la calidad de no contribuyentes de los fondos de ahorro e inversión calificados actualmente como no contribuyentes (Artículos 23-1 y 23-2) podrán mantener el régimen de transparencia y seguir como no contribuyentes en cuanto se limiten a cumplir su finalidad, pero no pueden pertenecer al RTE, porque su naturaleza es la de servir como vehículos de ahorro e inversión y por supuesto no son ESAL.
- **Control patrimonial.** Para asegurar que los excedentes se invierten en las actividades meritorias del objeto social, se limita temporal y cuantitativamente su capitalización. El crecimiento permanente del patrimonio a través de las asignaciones permanentes, permite acumular un patrimonio sin ninguna justificación, puesto que esto significa que la entidad genera excedentes en exceso a los que requiere o puede ejecutar para el desarrollo de su actividad meritoria. Por tal razón, los excedentes deben destinarse obligatoriamente en un porcentaje al cumplimiento de la actividad meritoria dentro de un término determinado. Adicionalmente, para asegurar que reportan todas sus rentas, se deben sujetar al sistema de determinación del impuesto sobre la renta por comparación patrimonial.
- **Controles administrativos.** La ley debe establecer requisitos legales para la admisión de las ESAL al RTE desde su creación, de manera que cuando se les asigne el RUT como pertenecientes al RTE se verifiquen y exijan requisitos y condiciones mínimas que las hacen merecedoras al tratamiento tributario particular del régimen especial, y en consecuencia, admitidas y clasificadas en el RUT como entidades pertenecientes al RTE.
- **Controles tributarios.** Para controlar el abuso de distribuciones indirectas o la simulación de donaciones se recomienda adoptar una cláusula general anti elusión para las ESAL, que le permita recalificar las operaciones para efectos tributarios. Es imperativo mejorar, aclarar y precisar los procedimientos tributarios para beneficio del contribuyente (ESAL) y para lograr un control más efectivo por parte de la autoridad tributaria. A las ESAL con ingresos superiores a 160.000 UVT (4.500 millones) (aproximadamente 2.500 entidades), se les exigirá remitir antes del 30 de abril, una memoria económica correspondiente al año anterior, firmada por el representante legal y el revisor fiscal, cuyo contenido será precisado por el

reglamento pero que como mínimo contenga un resumen de los proyectos y su financiación, los ingresos y gastos del año, la especificación del patrimonio y las inversiones. Desagregar los ingresos por actividades distintas al objeto social, los excedentes generados y la destinación de los mismos a las actividades meritorias. La DIAN deberá incluir dentro de su plan anual de fiscalización un programa de control a las ESAL, y al año siguiente, deberá rendir un informe de sus resultados al Comité de Entidades sin ánimo de lucro.

- **Vigilancia y control.** Las ESAL quedarán sujetas a la vigilancia y control por la Superintendencia de Sociedades, con los mismos rangos exigidos para las sociedades comerciales, excepto aquellas vigiladas por otra superintendencia, para asegurar que cumplen con los reportes financieros, condiciones de gobierno corporativo definidos universalmente, control de lavado de activos, prevención de actividades terroristas, entre otros, pues la actual vigilancia por parte de municipios, gobernaciones y el distrito es inoperante. Además, sus actos de constitución, representación legal, consejos directivos, registro de libros de actas y nombramiento de revisoría fiscales deben estar sujetos a registro en la cámara de comercio, sin perjuicio de fortalecer el control de la DIAN.

PROPUESTA DEL RTE PARA LAS A, F Y C CONSTITUIDAS COMO ESAL

16. Para adoptar estos cambios proponemos sustituir las normas actuales (Artículos 19, 19-1 y 19-2 y 356 a 364 del E.T.) y además modificar los Artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del E.T., en cuanto allí se clasifican las entidades entre no contribuyentes, no contribuyentes obligadas a declarar y las ESAL, tanto las que soliciten ser admitidas al RTE y las que se registrarán por el régimen de las sociedades limitadas.
17. No contribuyentes. Seguirán como no contribuyentes no obligados a declarar la nación, los departamentos, los distritos y los municipios.
18. No contribuyentes obligados a presentar declaración. También se consideran como no contribuyentes, las entidades públicas que actualmente se encuentran incluidas en el artículo 22, Territorios Indígenas, Corporaciones Autónomas Regionales, Áreas Metropolitanas, Asociaciones de Municipios, Superintendencias, Unidades Administrativas Especiales, Asociaciones de Departamentos, Federaciones de Municipios, Resguardos y Cabildos Indígenas, Establecimientos públicos, pero que si están obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio, conforme al

artículo 598 del E.T. Tampoco son contribuyentes las siguientes entidades, que mantienen la obligación de presentar declaración de ingresos y patrimonio, asociaciones de padres de familia, sociedades de mejoras públicas, organizaciones de alcohólicos anónimos, juntas de acción comunal, juntas de defensa civil, asociaciones de ex alumnos y ligas de consumidores.

19. Las entidades que por objeto de esta reforma dejan de ser No Contribuyentes, tales como las cajas y los sindicatos, pertenecen al régimen de las ESAL y deben de tramitar el ingreso al régimen especial y obtener la exención de sus excedentes tal como lo harán las A, F y C.

SUJETOS DEL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

20. **Sujetos.** Todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones (en adelante A, F y C) constituidas como entidades sin ánimo de lucro serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades limitadas, salvo las que se califiquen expresamente en el E.T. como no contribuyentes (Artículo 23) y las ESAL constituidas en Colombia que soliciten y sean admitidas al RTE.
21. Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como ESAL para ser admitidas al RTE-incluidas las cajas de compensación familiar y sindicatos- deben acreditar:
 - a. *Estar constituidas como Entidad Sin Ánimo de Lucro (ESAL).* Por tanto, los aportes no podrán ser reembolsados bajo ninguna modalidad ni tampoco se podrán distribuir sus excedentes, 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.
 - b. Que su objeto social principal sea de interés general en una o varias de las siguientes actividades meritorias a las cuales tenga acceso la comunidad: educación formal, salud, cultura, ciencia, tecnología e investigación, deporte aficionado, asociaciones gremiales y actividades de desarrollo social, como se especifican más adelante.
 - c. Los excedentes anuales se deberán invertir como mínimo en un 60% en las actividades meritorias desarrolladas por la entidad en un término no superior 4

años y con la presentación de un plan de ejecución que formará parte de la memoria económica, que deben presentar las entidades que superen las 160.000 UVT de ingresos anuales, so pena de que se conviertan en renta gravable previo ajuste por IPC, en el año siguiente a aquel en el cual se haya vencido este plazo. El saldo restante de los excedentes, se destinará a fortalecer su patrimonio. En el patrimonio se diferenciarán los excedentes de cada año, de forma que se permita hacer un seguimiento de la destinación en las actividades meritorias dentro del plazo definido.

- d. *Los ingresos obtenidos por actividades distintas a las de la actividad meritoria, no podrán superar el 40% del total de los ingresos anuales y en todo caso, tales rentas, con la depuración de los costos y deducciones correspondientes, conforme a las reglas generales del Estatuto Tributario, estarán sujetas al impuesto de renta a la tarifa del 20%. En el año en el cual supere este tope dejarán de pertenecer al RTE y quedarán sujetas al régimen del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades limitadas. Si en el año siguiente se ajustan al límite indicado, podrán solicitar nuevamente su reingreso con el cumplimiento de los demás requisitos.*

Cuadro No. 5 - Propuesta de Clasificación Entidades Sin Ánimo de Lucro

Entidades públicas no contribuyentes No Declarantes Art. 22	Entidades públicas y privadas No Contribuyentes Declarantes Art. 23, 598	A, F y C cuyo objeto social es Sin Ánimo de Lucro (ESAL) que pueden solicitar y ser admitidas en el RTE Según Propuesta	Otras entidades que no pertenecen al RTE
- Nación - Departamentos - Distritos - Municipios - entidades territoriales	- Asociaciones de padres de familia - Sociedades de mejoras públicas - Organizaciones de alcoholólicos anónimos - Juntas de acción comunal - Juntas de defensa civil - Asociaciones de ex alumnos - Ligas de consumidores - Territorios Indígenas	- Asociaciones, corporaciones y fundaciones, constituidas como ESAL cuyo objeto principal sean: salud, educación formal, deporte aficionado, cultura, investigación científica o tecnológica, ecología, protección ambiental y desarrollo social, siempre que sean de interés general, cuyas actividades sean de acceso a la comunidad y que destinen su excedentes al desarrollo de estas actividades, siempre que soliciten su admisión al Régimen Tributario especial y que sea admitidas por la DIAN. - Cajas de compensación, sindicatos.	- Cooperativas - Fondos de empleados - Fondos Mutuos de inversión - Fondos de inversión, fondos de valores y los fondos comunes del art. 23-1 del E.T. - Fondos de pensiones y de cesantías del art. 23-2

	• Corporaciones Autónomas Regionales • Áreas Metropolitanas • Asociaciones de Municipios • Superintendencias • Unidades Administrativas Especiales • Asociaciones de Departamentos • Federaciones de Municipios • Resguardos y Cabildos Indígenas • Establecimientos públicos		• del E.T. • Fogafin y Fogacoop, art. 19-3 del E.T. • Fondos de pensionados, art 23 E.T.
--	---	--	--

Las Asociaciones, corporaciones y fundaciones constituidas como ESAL para efecto del impuesto sobre la renta y complementarios, se sujetan al régimen general de las sociedades limitadas, cuando no soliciten su admisión el Régimen Tributario Especial o cuando lo hayan solicitado pero no hayan sido admitidas porque no cumplen los requisitos exigidos legalmente.

HECHO GENERADOR Y BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO A LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS PARA LAS A, F y C ESAL DEL RTE

22. **Determinación del impuesto.** Para determinar el hecho generador y la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios, se tomarán las reglas generales aplicables a las sociedades limitadas, contenidas en el libro primero del E.T..

RENTAS EXENTAS

23. **Rentas exentas.** Las rentas exentas serán aquellas obtenidas por el desarrollo de las actividades meritorias que defina la ley, siempre que sean de interés general, que a ellas tenga acceso la comunidad y que sus excedentes se destinen como lo exigen las normas del Estatuto Tributario. A continuación ofrecemos una lista de actividades meritorias que debe ser revisado por el Gobierno antes de presentar el respectivo proyecto de ley para asegurar que no se excluyan actividades meritorias que deberían ser estimuladas.

- **Educación** formal, conforme se define por las Leyes 30 y 115, que comprende educación inicial, primaria, secundaria, superior, técnica, tecnológica, profesional, educación continuada o educación para el trabajo y desarrollo humano debidamente autorizada por el Ministerio de Educación o de las secretarías departamentales, municipales y distritales. También comprende las actividades de promoción y apoyo a la expansión de cobertura y mejora de la calidad de la educación en Colombia.
- **Salud**, la prestación de servicios de salud en el marco del Sistema de Seguridad Social en Salud regulado por la Ley 100, por instituciones habilitadas por el Ministerio de Salud, Secretarías de Salud o entidades competentes, actividades de promoción, apoyo al mejoramiento de la salud y del sistema de salud.
- **Cultura**. Actividades culturales definidas por la Ley 397 y aquellas actividades de promoción y desarrollo de la actividad cultural.
- **Ciencia, tecnología e innovación**. Actividades definidas por la ley y las que se desarrollen dentro de los proyectos aprobados por Colciencias. Así mismo, las actividades de investigación en áreas tales como matemáticas, física, química, biología y ciencias sociales, como economía, política, sociología y derecho de uso general y a las cuales tenga acceso la comunidad.
- **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, desarrollo y mejoramiento del buen gobierno, la transparencia y la participación ciudadana.

- d. Actividades orientadas a promover el desarrollo económico y social a nivel regional o local
 - e. 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.
- **Actividades de protección al medio ambiente**, conservación, recuperación, protección, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente sostenible.
 - **Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco**; atención y tratamiento a las personas consumidoras.
 - **Promoción y apoyo a las actividades deportivas** definidas por la Ley 181, correspondientes al deporte aficionado, mediante las políticas públicas y las entidades competentes.
 - **Actividades sindicales** realizadas por sindicatos autorizados por el Ministerio de Trabajo en cuanto se refieren a su objeto social.
 - **Actividades de libertad religiosa y de cultos** exclusivamente, desarrolladas por entidades reconocidas como tales por el Ministerio del Interior.
 - **Actividades de desarrollo empresarial**. Promoción del desarrollo empresarial y el emprendimiento definida por la ley.
 - **Actividades políticas** que realizan los partidos, movimientos políticos y grupos significativos de ciudadanos de acuerdo con la ley y las autoridades competentes con las limitaciones para desarrollar otras actividades.
 - **Promoción y apoyo a los derechos humanos** y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas.
 - **Las actividades financiadas con los recursos del subsidio familiar a cargo de las cajas de compensación familiar**, siempre que no sean actividades industriales o comerciales, pues en este caso se sujetarán a las reglas generales de las ESAL del RTE, es decir, no pueden superar el 40% del total de sus ingresos, quedan gravadas

con la tarifa del 20% y si superan este porcentaje, quedan sujetas al régimen de las sociedades limitadas.

- **Las actividades de administración de conjuntos residenciales**, desarrolladas por las juntas de copropietarios financiadas con las cuotas de los copropietarios.
- **Actividades desarrolladas por las asociaciones gremiales** en cumplimiento de su misión gremial.
- **Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia**

Cuadro No. 6 – Actividades meritorias de las ESAL que dan lugar a la consideración de rentas exentas

No.	Actividad	Sub actividad	Norma reguladora	Entidad Autorizada
1	Educación	• Educación formal (inicial, primaria, secundaria, superior) • Actividades de promoción y apoyo educación pública.	Ley 30 de 1992, Ley 115 de 1994 Decreto 4400 de 2004	Ministerio de Educación
2	Salud	• Prestación servicios pos y no pos • Actividades de promoción y apoyo salud pública	Ley 100 de 1993 Decreto 4400 de 2004	Ministerio de Salud
3	Cultura	• Promoción y desarrollo de actividades culturales	Ley 397 de 1997 Decreto 4400 de 2004	Ministerio de Cultura
4	Ciencia, tecnología e innovación	• Proyectos aprobados por Colciencias. • Así mismo, las actividades de investigación en áreas tales como matemáticas, física, química, biología y ciencias sociales, como economía, política, sociología y derecho de uso general y a las cuales tenga acceso la comunidad.	Ley 1286 de 2009 Decreto 2076 de 1992 Decreto 4400 de 2004	Ministerio de Educación, Colciencias
5	Protección al medio	• Conservación, recuperación, protección, manejo, uso y	Ley 99 de 1993 Decreto 4400 de	Ministerio de Medio Ambiente

	ambiente	aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente sostenible.	2004	
6	Desarrollo social	• Protección, asistencia y promoción derechos de población de especial protección • Desarrollo, promoción y mejoramiento calidad y cobertura servicios públicos • Desarrollo actividades de buen gobierno	Ley 1448 de 2011, Ley 142 de 1994	ICBF, Departamento de Prosperidad Social (DPS)
7	Deportivas	• Deporte aficionado únicamente	Ley 181 de 1995 Decreto 4400 de 2004	Ministerio de Educación, Coldeportes
8	Asociaciones gremiales	• Actividades de su objeto social principal	Código de Comercio	Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
9	Sindicales	• Actividades de su objeto social principal	Código Sustantivo del Trabajo	Ministerio de Trabajo
10	Libertad religiosa y de cultos	• Actividades desarrolladas por entidades reconocidas	Constitución Política 1991, Ley 133 de 1994	Ministerio del Interior
11	Desarrollo empresarial	• Promoción desarrollo empresarial y emprendimiento	Ley 1014 de 2006	Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
12	Actividades financiadas con el subsidio familiar	• Programas desarrollados por las Cajas de compensación, financiados con el subsidio familiar	Ley 21 de 1982	Superintendencia del Subsidio Familiar
13	Actividades políticas	• Actividades de partidos, movimientos políticos y grupos significativos de ciudadanos.	Ley 130 de 1994	Consejo Nacional Electoral, Registraduría Nacional, Ministerio del Interior
14	Actividades de derechos Humanos	• Promoción y apoyo a los derechos humanos.	Constitución Política 1991, Ley 589 de 2000, Ley 599 de 2000	Ministerio Público
15	Actividades de promoción y mejoramiento de la	Actividades contempladas en la Ley estatutaria de Justicia	Ley 270 de 1996	Consejo Superior de la Judicatura

	administración de Justicia			
--	-------------------------------	--	--	--

24. **Donaciones.** También estarán exentas las donaciones recibidas por las A, F y C constituidas como ESAL pertenecientes al RTE y a su vez serán deducibles para los donantes que tengan la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

- Cumplimiento de los requisitos establecidos en los Artículos 125, 125-1, 125-2, 125-3 y 125-4 del E.T..
- Solo dará lugar a deducción la donación efectuada a una A, F y C ESAL perteneciente al RTE, siempre que cumplan con lo dispuesto en las citadas normas.
- El valor de las donaciones será deducible del impuesto sobre renta sin que supere el 20% de la renta líquida gravable. Si se decide estimular algunas donaciones por su destino (ciencia y tecnología, por ejemplo), puede extenderse el límite hasta el 35%. Cuando se donen activos su valor se determinará conforme a las disposiciones del E.T.. Los intangibles donados no darán lugar a deducción alguna. En el caso de activos producidos, elaborados o formados se podrá solicitar al Comité que se acepte un avalúo comercial idóneo.
- Las donaciones que no tengan condición por parte del donante deberán registrarse como ingresos que darán lugar a rentas exentas siempre que se destinen a la actividad meritoria. Si la donación está condicionada por el donante, debe registrarse directamente en el patrimonio, para ser usada la donación y sus rendimientos en las actividades meritorias. Cuando se done un activo, no podrá ser enajenado de los 5 años siguientes a la donación, so pena de que se trate como una renta gravada con el impuesto.
- Establecer una norma anti elusión que permita controlar el abuso por el cual se entregan bienes a título gratuito pero con contraprestaciones convenidas implícitamente.

TARIFA

25. **Tarifa.** Las A, F y C ESAL deberán liquidar y pagar un impuesto sobre la renta a una tarifa única del 20% sobre el excedente fiscal (renta líquida gravable).

CONTROL

Requisitos para la solicitud y admisión de las A, F y C ESAL en el RTE

RTE. Las A, F y C que tengan la calidad de ESAL deben solicitar su admisión al RTE. Las A, F y C ESAL para efectos del impuesto sobre la renta se asimilarán a las sociedades limitadas, salvo aquellas que la ley haya calificado como no contribuyentes. Las demás podrán solicitar ante la DIAN su admisión al RTE, la cual será válida a partir de su solicitud inicial y la asignación del RUT, en cuanto cumplan con los requisitos legales y se renovará anualmente con la presentación de la declaración de renta. Para las ESAL con ingresos superiores a 160.000 UVT, su pertenencia al RTE está condicionada a que el representante legal radique ante el comité de entidades sin ánimo de lucro previsto en el artículo 362 del E.T., la memoria económica anual de sus actividades, en la cual compruebe que cumplió con su objeto social y con los requisitos para mantenerse en el RTE.

26. Requisitos que deben acompañar las A, F y C ESAL a su solicitud de admisión al RTE:

- a. Escritura pública de constitución como A, F y C ESAL, en la cual aparezca como objeto social principal alguna de las siguientes actividades meritorias: educación formal, salud, cultura, ciencia, tecnología e investigación, deporte aficionado, asociaciones gremiales y actividades de desarrollo social. En el RUT esta actividad debe identificarse, corresponder a su objeto social y no podrán aparecer como otras actividades no especificadas. La DIAN debe adecuar la relación de las actividades económicas del RUT, de manera que aparezcan las actividades meritorias que se han definido como el objeto social principal de las A, F y C constituidas como ESAL para que puedan identificarse y ser admitidas al RTE.
- b. Acto mediante el cual se le ha reconocido personería jurídica.
- c. Inscripción en la cámara de comercio de su jurisdicción, en la cual aparezcan sus administradores, representantes y miembros del Consejo Directivo.
- d. Manifestación escrita del representante legal sobre:
 - Su carácter de ESAL y que sus aportes no son reembolsables ni se distribuirán sus excedentes ni directa ni indirectamente bajo ningún título.

- Que el objeto social y las actividades son de interés general y que las actividades de la entidad son de acceso general a la comunidad, es decir, que cualquier persona natural o jurídica pueda acceder a las actividades que realiza la entidad sin ningún tipo de restricción, como afiliaciones que otorguen derechos exclusivos a participar en los beneficios de la entidad.
- Indicarán la fuente de los ingresos con los cuales se cumplirá el objeto social y la certificación de las cuentas bancarias abiertas para el efecto.

Esta manifestación sólo se exigirá al momento de su admisión inicial, pues en los siguientes años, todas las ESAL la renovarán con la presentación de su declaración de renta. Las ESAL con ingresos anuales superiores a 160.000 UVT en el año inmediatamente anterior deberán presentar la memoria económica de su gestión anual ante el comité creado en el artículo 362, en la cual manifestarán que han cumplido los requisitos para que se les reconozcan los beneficios del RTE.

- e. Certificación por parte de la autoridad que haya definido la ley o el reglamento, que acredite que desarrollan la actividad meritoria.
27. **Admisión al RTE.** Corresponde a la DIAN admitir a las A, F y C ESAL en el RTE una vez verificados los requisitos legales y por tanto, autorizar su calificación en el RUT. La admisión operará con la sola solicitud y la asignación del RUT, previa la presentación de los documentos exigidos en el E.T., para lo cual se podrán verificar los datos reportados. En caso de incumplimiento de los requisitos no podrá ser registrada en el RUT como ESAL y deberá ser calificada como sociedad limitada en el RUT.
28. **Actualización del RUT.** Las ESAL actualizarán su RUT anualmente, con la simple presentación de la declaración de renta, pero aquellas que superen 160.000 UVT de ingresos en el año anterior (\$4.524 millones), deberán enviar al Comité de Entidades Sin Ánimo de Lucro, una memoria económica sobre su gestión, incluyendo una manifestación del representante legal y el revisor fiscal en la cual se acompañe la declaración de renta en que haga constar que durante el año al cual se refiere la declaración han cumplido con todos los requisitos exigidos por la ley, como reiteración de la solicitud de las exenciones solicitadas en la declaración, con la actualización de la información de la plataforma de transparencia.
29. **Reglas aplicables a las ESAL del RTE.** Las ESAL deben cumplir con las siguientes reglas para su creación, durante su existencia y hasta su disolución y liquidación:

- **Fondo social.** Las A, F y C ESAL deben conformar su patrimonio con un fondo social que se compone de los aportes de sus fundadores, los excedentes anuales y otras partidas patrimoniales que exijan las normas contables. Este Fondo tan sólo le pertenece a la asociación, corporación o fundación calificada como ESAL y sólo podrá destinarse al cumplimiento del objeto social, y deberá ser distribuir en el caso de disolución y liquidación como lo estipula el Código Civil.
- **Aportes y excedentes de las ESAL.** Ningún aporte de los fundadores, miembros, administradores ni de cualquier otra persona, independientemente de su denominación, generan derechos de ningún tipo para el aportante, ni durante su existencia, ni en su liquidación, por lo cual no serán reembolsables.
- **Excedentes.** Los excedentes generados por la operación de la ESAL deben determinarse bajo las mismas reglas aplicables a las sociedades limitadas del E.T. y no podrán ser distribuidos ni directa ni indirectamente, a ninguna persona natural o jurídica aportante o a sus vinculados, entendiéndose como tales a personas vinculadas como cónyuges o compañeros, y de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y afinidad y único civil con los fundadores y aportantes y entidades jurídicas en donde los fundadores o aportantes posean más de 30% (directa o indirectamente) de aportes o control de la sociedad benefactora de los pagos.
- **Restricciones.** La ESAL, su patrimonio y excedentes no podrán ser objeto alguno de fusiones, escisiones, transformaciones o reorganización empresarial alguna. Cuando se liquiden la totalidad de su patrimonio deberá transferirse a otra entidad de objeto social similar previamente definida en los estatutos o transferirse a una entidad pública, conforme a las reglas del Código Civil.
- **Exenciones.** Se consideran como rentas exentas en cuanto se destinen al cumplimiento del objeto social, las derivadas de las actividades meritorias, las donaciones recibidas que cumplan con las exigencias legales, los ingresos derivados de la explotación de su patrimonio mobiliario o inmobiliario, tales como arrendamientos, rendimientos financieros y dividendos. Cuando se enajenen activos, la utilidad también estará exenta, en cuanto se destinen a las actividades meritorias o al mantenimiento de su patrimonio.
- **Excedentes para el reconocimiento de la exención.** Las ESAL, deben acreditar que sus excedentes determinados conforme a las normas del E.T. aplicable a las

sociedades limitadas y respaldadas en los estados financieros conforme a las normas contables vigentes, han sido previamente aprobados por la asamblea general, Junta Directiva o máximo órgano de gobierno antes del 31 de marzo de cada año, dejando constancia en el acta del cumplimiento de las condiciones establecidas en la ley, como la destinación de tales excedentes y los plazos que se defina para tal efecto, así como el porcentaje legal que se permita para el fortalecimiento patrimonial. El control de estas partidas debe separarse contablemente para su identificación y verificación en los años posteriores por la administración tributaria. Así mismo, la Junta o Consejo Directivo, conjuntamente con el representante legal, el revisor fiscal o el contador de la entidad deben dejar una constancia escrita en la cual manifiesten que se han cumplido todos los requisitos para obtener la exención. El representante legal deberá presentar a su asamblea general un informe anual de gestión, estados financieros completos con notas y certificación de contador y una manifestación sobre el cumplimiento de los requisitos durante ese año para pertenecer al RTE y sobre el cumplimiento de los requisitos para obtener las exenciones solicitadas en la declaración de renta. El informe estará a disposición de las autoridades cuando sea requerido. Para las ESAL con ingresos superiores a 160.000 UVT, deberán presentar ante el Comité del artículo 362 del E.T., la memoria económica correspondiente al respectivo año, para que se le reconozca su pertenencia al RTE.

- **Destinación de excedentes.** Los excedentes se deberán invertir como mínimo en un 60% durante los cuatro años siguientes, en las actividades meritorias desarrolladas por la entidad y el resto se destinará a incrementar el patrimonio en activos financieros emitidos o respaldado por entidades vigiladas por la superintendencia financiera, inventarios, activos fijos y tecnología que apoye las actividades a desarrollar y que genere rentas suficientes para el futuro crecimiento y desarrollo de la ESAL. La constancia sobre la aprobación de esta decisión debe quedar dentro del acta que apruebe el balance y el estado de resultados anuales y deberá especificarse el destino de tales excedentes. Así mismo, cada año en la aprobación del balance y el estado de resultados anuales, se controlará la ejecución de los excedentes de cada año para lo cual deberán identificarse dentro de la contabilidad.
- **Donaciones.** Las A, F y C pertenecientes al RTE podrán registrar contablemente las donaciones como ingresos o directamente en el patrimonio cuando haya sido una condición del donante. Si se trata de un activo donado, no podrá ser enajenado

dentro de los 5 años siguientes, so pena de que tal donación o la venta del activo se considere como un ingreso gravado con el impuesto de renta.

- **Gastos administrativos.** Los gastos administrativos de las ESAL no podrán exceder del 20% de sus ingresos anuales. El exceso no será deducible para la determinación de la renta líquida. Para tal efecto, se entienden como gastos administrativos aquellos destinados a su administración, como arriendos, servicios públicos, los correspondientes a los pagos laborales del personal encargado de los procesos administrativos, el pago de honorarios a miembros del Consejo, Junta Directiva o máximo órgano de gobierno que sean miembros independientes y otros gastos que no puedan identificarse como costo de los proyectos, costo de actividades (venta de servicios, productos). Para efectos fiscales, las ESAL deberán identificar los costos de proyectos, de las actividades de venta de bienes o servicios y los gastos administrativos, para su verificación por la administración tributaria, todo lo cual, deberá certificarse por el Revisor Fiscal o contador. Las donaciones realizadas a otras ESAL calificadas dentro del RTE no se consideran gastos administrativos.
- **Pagos a fundadores y administradores.** Los pagos por prestación de servicios, arrendamientos, honorarios, comisiones, intereses, bonificaciones especiales y cualquier otro tipo de pagos, así como la celebración de contratos o actos jurídicos onerosos o gratuitos realizados con los fundadores, aportantes, donantes, representante legal 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 tenga control, se considera una distribución indirecta de excedentes y como consecuencia, la ESAL dejará de pertenecer al RTE a partir del año en el cual se haya efectuado el pago y por tanto, se asimilará a las sociedades limitadas. Únicamente se admitirán pagos laborales a los administradores y al representante legal, siempre y cuando demuestren el pago de los aportes a la seguridad social, parafiscales y demás obligaciones que se tiene con los empleados. El administrador o gerente deberá tener vínculo laboral.
- **Actividades diferentes a las actividades meritorias del objeto social que otorgan derecho a la exención.** Las entidades podrán realizar “actividades diferentes” a las actividades meritorias del objeto social que otorgan el derecho a la exención, siempre que no excedan del 40% de sus ingresos anuales registrados en su contabilidad. En todo caso, los ingresos derivados de estas “actividades diferentes”

no otorgan exención y constituyen renta gravable, con la depuración de los costos y gastos correspondientes conforme a las reglas generales del E.T., a la tarifa del 20%. En el año en el cual superen el 40% dejan de pertenecer al RTE y se asimilarán a las sociedades limitadas. La base sobre la cual se calcula el monto de las “actividades diferentes” no incluye, los ingresos provenientes de la explotación de su patrimonio tales como intereses, rendimientos financieros por inversión de su portafolio en entidades vigiladas por la superintendencia financiera, dividendos, arrendamientos y regalías. Tampoco formarán parte de la base para calcular este monto, los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos en cuanto se destinen bien reinvertir en el objeto social o en el fortalecimiento patrimonial. Las ESAL podrán adquirir libremente participaciones en sociedades mercantiles sujetas al régimen general, pero sin perjuicio del cumplimiento de su objeto social en los límites definidos en la ley que reformará las ESAL.

- **Utilidades por la venta de inmuebles.** Las utilidades por la venta de bienes inmuebles estarán exentas del impuesto sobre la renta siempre y cuando se inviertan en la adquisición de un activo similar, en las actividades meritorias o en su fortalecimiento patrimonial.
- **Contabilidad.** El sistema de información financiero será igual al de las entidades con ánimo de lucro, puesto que la aplicación de las NIIF constituye una obligación establecida por la Ley 1314 de 2009. La información de las declaraciones deberá estar debidamente soportada en su contabilidad, conforme lo exigen las normas tributarias.
- **Precios de transferencia.** Las ESAL del RTE estarán sujetas al régimen de precios de transferencia, en cuanto realicen operaciones económicas sujetas a cumplir con las obligaciones previstas en el E.T.
- **Obligaciones tributarias formales.** Las ESAL del RTE deben cumplir con las obligaciones tributarias formales (inscripción, facturación, declaración, contabilidad, información) y cumplir igualmente con las obligaciones como agentes de retención, cuando la ley lo indique.
- **Otros impuestos.** Las ESAL del RTE están sujetas a los impuestos del orden nacional y territorial bajo las reglas generales de cada impuesto.

- **Pérdidas.** Cuando la ESAL del RTE registre pérdidas por un monto superior al 60% de su fondo social y/o si por un término de tres años no logra compensar sus pérdidas, será causal de disolución y liquidación.
30. **Fiscalización.** La DIAN incorporará en su plan anual de fiscalización un programa de control a las ESAL que debe ser aprobado por el Comité establecido en el artículo 362. La Dirección de Fiscalización de la DIAN debe presentar al mismo Comité un informe de los resultados en el mes de febrero del año siguiente a fin de que sea evaluado y considerado para definir el programa del siguiente año. El programa anual de fiscalización debe combinar los criterios sectoriales, territoriales y el tamaño o importancia de la actividad. Cuando se detecten fraudes en las operaciones de las ESAL, el término de revisión de las declaraciones al cual se refiere los artículos 705 y 714 del E.T., podrán extenderse hasta por tres años.
31. **Cláusula anti elusión.** Se establece una cláusula general anti elusión para el control de las fundaciones empresariales y familiares, la distribución indirecta de aportes y excedentes y la simulación de donaciones para dotar a la administración tributaria de herramientas para su fiscalización, mediante la configuración de infracciones por el abuso de las normas y la posibilidad legal de desconocer sus efectos tributarios. Los términos de la cláusula son los siguientes:

En ningún caso se reconocerá la aplicación del régimen tributario Especial (RTE) previsto para las entidades sin ánimo de lucro ESAL a aquellas entidades que abusando de las posibilidades de configuración jurídica defrauden la norma tributaria que sería aplicable o mediante pactos simulados encubran un negocio jurídico distinto a aquel que dicen realizar o la simple ausencia de negocio jurídico.

Le corresponde a la autoridad tributaria regularizar mediante liquidación oficial, siguiendo el procedimiento establecido en el E.T., los supuestos de abuso del derecho, fraude a la ley o simulación en los que incurran las entidades beneficiarias del régimen tributario previsto para las entidades sin ánimo de lucro. A tal fin, la declaración de abuso, fraude o simulación por parte de la Administración de Impuestos produce efectos exclusivamente tributarios y no está sometida a prejudicialidad alguna ni a procedimiento distinto al consagrado para proferir la liquidación oficial de revisión en los artículos 702 a 714 del Estatuto Tributario. En ese acto oficial, además del impuesto eludido, se exigirán los intereses moratorios y se impondrá la sanción por inexactitud.

Circunstancias específicas que constituyen abuso del régimen tributario especial RTE de las entidades sin ánimo de lucro ESAL.

Sin perjuicio de lo anterior, de manera particular se considera que la utilización del régimen tributario especial RTE previsto para las entidades sin ánimo de lucro ESAL obedece a una estructura comercial abusiva, fraudulenta o simulada, según la calificación que efectúe la autoridad en la liquidación oficial de revisión, cuando se aprecie alguna de las siguientes circunstancias:

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

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

32. **Incumplimientos.** La ESAL que no sea admitida y reconocida dentro del RTE en el RUT, será asimilada a una sociedad limitada para fines del impuesto sobre la renta y complementarios y CREE. Cuando la ESAL pertenezca al RTE, si no cumple los requisitos para obtener la exención, tales rentas se gravarán a la tarifa del 20%.

33. **Retención en la fuente.** El gobierno podrá establecer tarifas de retención para las ESAL hasta por el 10% de sus ingresos, diferenciando su naturaleza, actividades y tipos de ingresos. Las ESAL disponen de un año contado a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar, para solicitar el saldo a favor que resulte en su declaración de renta.

34. **Control a las ESAL como mecanismo de evasión.** Adicionar el actual Artículo 795 para incluir a las ESAL cuando se utilicen como mecanismo de evasión. Cuando los no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o los contribuyentes exentos de tal gravamen, y las ESAL, sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, tanto la entidad no contribuyente o exenta, como los miembros de la Junta o el Consejo Directivo y su representante legal, responden solidariamente con el tercero por los impuestos omitidos y por las sanciones que se deriven de la omisión.

35. **Vigencia de las normas.** El RTE para las ESAL será aplicable a partir del periodo siguiente al de la fecha de su expedición y sustituirá las actuales normas del E.T. (Artículos 19, 19-1 y 19-2, 356 a 364).

36. **Transición.** Para el año gravable 2016 serán aplicables los requisitos aquí establecidos, sin perjuicio de que tales requisitos puedan ser acreditados, según lo defina el reglamento, para solicitar su admisión al RTE hasta el 30 de abril del 2016, acreditando que cumplen los requisitos legales para pertenecer al RTE. La DIAN deberá expedir el RUT que acredita a las ESAL como del RTE hasta el 30 de junio del mismo año, so pena de que se entiendan aceptadas las solicitudes presentadas oportunamente.

COMPOSICIÓN DE LAS ESAL SEGÚN LO DATOS DE LA DIAN

Para evaluar las implicaciones de las modificaciones propuestas, debe considerarse lo que revelan los datos de la DIAN, que por lo demás reflejan su concentración, puesto que el 4% (2.524 entidades) representan el 88% de los ingresos, mientras el 86% (59.769 entidades) apenas significa el 4% de los ingresos.

Cuadro No. 7 - Entidades del Régimen Especial de acuerdo a su tamaño, según sus ingresos anuales

No.	Ingresos anuales en miles de millones de pesos (COP)	Cantidad de entidades	Participación	Excedente en miles de millones (COP)	Participación en excedente (%)
1	Pequeñas Menor de 565	59.769	86%	267	4%
2	Medianas Entre 565 y 4.524	6.963	10%	690	8%
3	Grandes Mayor a 4.524	2.524	4%	6.360	88%
TOTAL		69.256	100%	7.237	100%

Fuente: Ministerio de Hacienda (2015). Entidades del Régimen Especial

Cuadro No. 8 - Entidades Grandes (ingresos superiores a 4.524 millones COP) del Régimen Tributario Especial.

No.	Actividad	Cantidad de entidades	Participación %	Excedente en miles de millones (COP)	Participación en excedente (%)
1	Salud y seguridad social	700	28%	1,322	20.8%
2	Educación	254	10%	123	1.9%
3	Financiero	93	4%	224	3.5%
4	Religiosas	145	6%	20	0.3%
5	N.C.P.	287	11%	484	7.6%
6	Otras	1.045	41%	4,185	65.8%
TOTAL		2.524	100%	6.360	100%

Fuente: Ministerio de Hacienda (2015). Entidades del Régimen Especial

LISTA DE CUADROS

Cuadro 1 – Régimen especial y de no contribuyentes del impuesto sobre la renta en Colombia

Cuadro 2 - Clasificaciones actuales entidades sin ánimo de lucro

Cuadro 3 - Entidades del Régimen Especial de acuerdo a su actividad económica en el RUT

Cuadro 4 - Cooperativas por rango de ingresos anuales

Cuadro 5 - Propuesta de Clasificación Entidades Sin Ánimo de Lucro

Cuadro 6 - Actividades meritorias de las ESAL que dan lugar a la consideración de rentas exentas

Cuadro 7 - Entidades del Régimen Especial de acuerdo a su tamaño, según sus ingresos anuales

Cuadro 8 - Entidades Grandes (ingresos superiores a 4.524 millones COP) del Régimen Tributario Especial.

COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA

INFORME DE AVANCE SOBRE TEMAS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

PRESENTADO POR LOS COMISIONADOS AL MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Agosto de 2015

COMISIONADOS

Ricardo Bonilla
Rosario Córdoba
Alfredo Lewin
Oscar Darío Morales
Soraya Montoya
Guillermo Perry
Julio Roberto Piza
Miguel Urrutia
Leonardo Villar

SECRETARIA TÉCNICA

Natalia Salazar - Fedesarrollo

Informe de avance sobre temas de administración tributaria (Agosto de 2015)

La administración tributaria eficiente como elemento central de una reforma estructural

1. Colombia tiene altos índices de evasión tributaria. Los estimativos oficiales de evasión en el IVA en Colombia están alrededor de 23% (cerca de 2 puntos del PIB) pero cálculos más recientes del Fondo Monetario Internacional sugieren que la tasa de evasión del IVA estaría alrededor de 40% (OECD, 2015).
 2. En el caso del impuesto de renta, Cruz (2015) estimó que la tasa de evasión promedio de las personas jurídicas para el periodo 2007 – 2012 se ubicó en un nivel de 39%. Ello significa que anualmente por causa de la evasión hay una pérdida de impuestos por un monto cercano a \$15 billones, lo que equivale anualmente a 2.3 puntos del PIB. Los cálculos indican que cada punto de reducción de la tasa de evasión del impuesto de renta de las personas jurídicas le aportaría a los ingresos tributarios \$442 mil millones en pesos de 2012.
 3. No existe en la actualidad un cálculo de la evasión del impuesto de renta personal.
 4. De acuerdo con la UGPP, la evasión a la protección social en Colombia fue del 26.8% en 2012. Esta cifra se traduce en \$14.6 billones anuales que deja de recibir el sistema, de los cuales el 35.9% corresponde a pensiones, el 25.6% a salud y 19.6% a riesgos profesionales.
 5. Las estimaciones del gobierno y de la DIAN muestran que el contrabando anual se encuentra entre los US\$6 mil y los US\$7 mil millones, lo que equivale a cerca de 2% del PIB y 10% de las importaciones.
 6. De acuerdo con la DIAN, en la actualidad existen aproximadamente 376.810 deudores morosos y una acumulación histórica de cartera de 853.153 obligaciones tributarias administradas, que datan desde el año 1991. A 31 de diciembre la cartera gestionable de la entidad ascendía a 4.25 billones.
- *****
7. Combatir la evasión, elusión y morosidad no sólo contribuye a aumentar los ingresos tributarios sino que también hace al sistema tributario más justo y equitativo y más compatible con la eficiencia económica. En efecto, el incumplimiento de las obligaciones tributarias constituyen un beneficio para aquellas firmas e individuos que no pagan sus impuestos y pone en una situación de desventaja a aquellos que sí cumplen con sus obligaciones con el fisco. Por ello mismo distorsiona la asignación de recursos en la economía en favor de las empresas evasoras.

8. Diferentes factores influyen sobre la decisión de no cumplir con las obligaciones tributarias dentro de los cuales la existencia de un sistema tributario complejo, inequitativo e ineficiente, la reducida eficiencia con la que opera la administración para identificar a aquellos que evaden al fisco y hacerlos cumplir con las leyes tributarias y la transparencia, eficiencia y equidad del gasto público (principio de reciprocidad fuerte) están dentro de los más importantes.
9. Se genera, además, un círculo vicioso pues entre mayor la evasión, más individuos justifican su propia evasión (principio de reciprocidad débil) y se arriesgan (al ver que no pasa nada a quien evade) haciendo cada vez más difícil el control por parte de la administración.
10. Adicionalmente, los beneficios tributarios, los vacíos normativos y la imprecisión de las leyes inducen a aprovechamientos indebidos que fomentan el fenómeno de la elusión bajo diferentes modalidades jurídicas y financieras que son complejas de detectar y combatir.
11. Sin desconocer los avances que se han venido produciendo en varios aspectos de la organización y funcionamiento de la DIAN, la Comisión considera que se requieren mejoras muy significativas de modernización y fortalecimiento de la administración para que los resultados de una reforma estructural sean efectivos y para poder contar con una administración capaz de cumplir adecuada y eficientemente sus funciones con el nivel de profesionalismo y excelencia requeridos en el mundo actual.
12. En efecto, en cualquier país del mundo tener la mejor política tributaria no sirve de mucho si ésta no puede implementarse de manera eficiente. Para que el gobierno cumpla su función de proveer bienes públicos requiere de ingresos y para recaudarlos debe contar con una administración tributaria eficiente (Bird, 2010). Por administración tributaria eficiente se entiende aquella que recoge el monto de impuestos que debe recolectar y en el momento que debe hacerlo, de acuerdo con las leyes establecidas y, todo esto con los menores costos de transacción posibles para la administración y los contribuyentes.
13. Corroborando la afirmación anterior, la experiencia de América Latina de las últimas décadas muestra que las reformas tributarias han obtenido resultados exitosos solamente cuando éstas han emprendido paralelamente mejoras en la administración tributaria. Igualmente, la experiencia sugiere que una de las razones detrás de los esfuerzos fallidos de reformas tributarias en la región ha sido la falta de coordinación entre los cambios en la política tributaria y las medidas tendientes a hacer la administración de impuestos más eficiente (Gómez-Sabañí y Jiménez, 2012).

Elementos de una administración tributaria eficiente

14. Las principales responsabilidades de una administración de impuestos son (USAID, 2013):

- a. Facilitar y promover el cumplimiento voluntario de los contribuyentes con las normas tributarias del país
 - b. Administrar las leyes tributarias de una manera justa e imparcial.
 - c. Minimizar los costos de transacción en el cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes
 - d. Hacer cumplir las leyes tributarias en caso de incumplimiento
 - e. Utilizar los recursos con los que cuenta de manera eficiente y efectiva
 - f. Asegurar que sus empleados desempeñen sus funciones con integridad y honestidad.
15. Para facilitar el cumplimiento por parte de los contribuyentes, la administración tributaria debe asegurar que los individuos y empresas que deberían estar en el sistema tributario efectivamente estén incluidos y estén cumpliendo con las normas tributarias vigentes. Con ese objetivo, la administración debe contar con: i) un sistema de registro eficaz y sencillo, ii) procesos y herramientas que le permitan determinar los montos de las obligaciones tributarias (acceso a bases de información exógenas y cruces efectivos entre ellas y las declaraciones de los contribuyentes junto con procesos de fiscalización eficientes) y, de ser posible, mecanismos modernos para facilitar el cumplimiento tributario como el envío de pre-declaraciones elaboradas con base en información exógena, iii) un equipo humano suficiente, capacitado y motivado y una gerencia pública con un plan estratégico que permita lograr las metas a través de los planes y programas anuales de control, iv) sistemas de recolección eficientes a través del sistema financiero y utilizando en la medida de lo posible los avances en materia de pagos electrónicos, y v) servicios adecuados para los contribuyentes, mediante la provisión de información telefónica, vía correo electrónico, página web, *call centers*, cartillas, agencias de asesoría, y puntos de pago, entre otros (Bird, 2010). Así mismo, la existencia de un código tributario que contenga las reglas de cumplimiento para los contribuyentes y las facultades de la administración que sea efectivamente aplicado se refleja en una mayor eficiencia de la administración.
16. Hacer cumplir las leyes tributarias y combatir la evasión y la elusión por parte de aquellos contribuyentes que no son honestos son tareas indispensables para la administración. Una mayor efectividad de la administración tributaria en este aspecto requiere: 1) medir frecuentemente la brecha tributaria (*tax gap*), es decir del monto potencial de impuestos que la administración no logra recaudar, y de la identificación y caracterización de las actividades, sectores e individuos en donde los esfuerzos anti-evasión y anti-elusión tendrían mayores retornos en materia de recaudo, y de los principales determinantes de dicho comportamiento, 2) mecanismos para asegurar que aquellos que sí están dentro del sistema paguen sus impuestos a tiempo y 3) una estructura de sanciones y penalidades diseñada adecuadamente de manera que genere incentivos al cumplimiento tributario y desincentivos para evadir el fisco (Bird, 2010).
17. La adecuada gobernanza de la administración tributaria también es un requisito para incrementar su eficiencia y efectividad. En efecto, los contribuyentes no encontrarán motivación para cumplir con sus obligaciones tributarias si perciben que la estructura tributaria es compleja, inequitativa e ineficiente, si los recursos públicos no se están utilizando para cumplir eficazmente con las funciones del Estado y, tampoco si perciben que existen prácticas arbitrarias o deshonestas en la administración tributaria. Varios elementos pueden contribuir de manera importante para prevenir acciones arbitrarias o deshonestas por parte de los oficiales de la

administración: i) simplicidad del sistema tributario, ii) adecuada estructura de la administración tributaria y sólido sistema de control y auditoría internos y iii) elevada transparencia y altos estándares de conducta junto con el establecimiento de mecanismos de rendición de cuentas (*accountability*) para los funcionarios de la administración (USAID, 2013).

18. Todo lo anterior exige que la administración tributaria cuente con la institucionalidad y organización adecuada, que esté dotada de un recurso humano suficiente y capacitado y que haga una utilización intensiva de tecnologías de información.
19. En la práctica son varias las políticas que pueden contribuir a una mayor eficiencia de la administración tributaria:
 - a. Cambios estructurales tendientes a lograr un sistema tributario simple y estable y un marco legal claro y preciso
 - b. Desarrollo de una estrategia de cumplimiento (voluntario)
 - c. Adopción de mecanismos eficientes para combatir la evasión y la elusión
 - d. Estructuración de una administración tributaria de tamaño óptimo, con recursos humanos y tecnológicos suficientes, dotada de una organización adecuada basada en funciones, con un nivel acertado de autonomía para el desarrollo de sus labores y con un enfoque de servicio a su cliente principal, el contribuyente
 - e. Utilización intensa de tecnologías de información y modelos de perfilamiento y riesgo, lo cual no sólo aumenta la eficiencia sino que también reduce el poder discrecional de los funcionarios y aumenta la transparencia de la administración
 - f. Elevado uso de información de terceros (información exógena)
 - g. Establecimiento de un sistema procedimental y de resolución de disputas eficiente que asegure la aplicación correcta e imparcial de las normas tributarias.

Aspectos altamente relevantes a tener en cuenta

20. *Organización basada en funciones*: este modelo de organización se ha reconocido como el más efectivo para recolectar los impuestos, minimizar la brecha tributaria y servir a los contribuyentes. Esta organización se conforma en grupos de acuerdo con las funciones esenciales de la administración (por ejemplo: i) área de recaudo ii) área de devoluciones, iii) área de registro, iv) área de fiscalización, v) área de planeación, vi) área de desarrollo y mantenimiento de sistemas de información, vii) área de objeciones, apelaciones y solución de conflictos y viii) área de recuperación de cartera) y no de acuerdo a los diferentes tipos de tributos (Comisión Europea, 2012).
21. Reconociendo la heterogeneidad en las características de los contribuyentes, algunas administraciones han creado áreas especiales para los grandes contribuyentes y en algunos casos, unidades específicas para contribuyentes de tamaño mediano y pequeño. Asimismo, algunas administraciones disponen de grupos con competencias especiales para la fiscalización

de actividades complejas y de alto recaudo potencial (como por ejemplo, minería y petróleo, sector financiero y sector comercio).

22. Alrededor de esta organización basada en funciones, hay una gran diversidad, aunque algo muy importante es que el área de resolución de disputas entre los contribuyentes y la administración esté separada de las áreas dedicadas al recaudo y fiscalización. A nivel regional, las seccionales de la administración deben en lo posible replicar esta organización (Comisión Europea, 2012).
23. *Autonomía (o semi-autonomía) de la administración tributaria.* La modernización de las instituciones del gobierno en los países ha respondido a la necesidad de proveer servicios más efectivamente y a un menor costo para los ciudadanos, modificar la estructura de las instituciones para hacerlas menos rígidas y más flexibles para responder a las necesidades cambiantes de la sociedad moderna y adaptar buenas prácticas de la gestión privada a las instituciones públicas. En respuesta a estas demandas, muchos gobiernos han venido dotando de mayor autonomía a las instituciones y agencias públicas, a tiempo que diseñan y aplican mecanismos apropiados de rendición de cuentas.
24. En este contexto, se entiende por autonomía, la habilidad que tiene un departamento o agencia pública de operar independientemente del gobierno en términos de financiamiento y presupuesto, manejo de recursos humanos y prácticas administrativas. La autonomía se constituye en un mecanismo para i) contribuir a la solución de ineficiencias y problemas de gobierno corporativo, ii) producir mejoras en las áreas de recursos humanos en cuanto a los procesos de contratación y despido de personal, capacitación y remuneración. En muchos casos ello requiere independizar la entidad del servicio civil, iii) gestión del gasto y administración general, y iv) proveer bienes y servicios al público de una manera justa y eficiente (Baer, 2010).
25. La administración tributaria no ha sido ajena a esta tendencia pues ésta requiere de autonomía para ejercer las complejas e importantes funciones y responsabilidades establecidas en las leyes tributarias, aunque dentro de ciertos límites. Generalmente, las administraciones tributarias se conforman como un departamento del gobierno o como una agencia semi-autónoma.
26. El grado de autonomía otorgada a la administración tributaria depende de varios factores, entre otros el sistema de gobierno existente en un país, el nivel de desarrollo del sector público, su institucionalidad y el modelo de gobierno corporativo implantado. El grado de autonomía se refleja en: i) las leyes (incluyendo los códigos de procedimiento), sus obligaciones de reporte al Ministro de Hacienda u otro superior, su habilidad para diseñar e implementar su política operacional, su estructura operacional y la rendición de cuentas (Baer, 2010). En todo caso, para garantizar decisiones alineadas con el gobierno y dadas las implicaciones de sus funciones y la necesidad de mantener lineamientos gerenciales y estratégicos de largo plazo, se recomienda adoptar mecanismos de gobierno corporativo.
27. *Instancia para resolver recursos jurídicos independiente de la administración.* Con el fin de reducir los tiempos de respuesta de todos los recursos que son interpuestos contra los actos

administrativos de las direcciones de impuestos, garantizar la imparcialidad y descongestionar la rama judicial, diferentes países han implementado estrategias como la creación de tribunales fiscales separados de la dirección de impuestos pero generalmente adscritas al Ministerio de Hacienda. España, por ejemplo, creó hace más de cien años el Tribunal Económico-Administrativo con el propósito de separar la gestión tributaria propiamente dicha, de la resolución de reclamaciones contra la misma. Como órganos administrativos especiales, estos tribunales se originan como un recurso previo de los contribuyentes antes de requerir al sistema judicial. En la región está el caso de México que adoptó hace más de medio siglo el Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de la Justicia Fiscal y Administrativa, con tres objetivos, i) el de proporcionar un mecanismo de defensa imparcial de las decisiones del ejecutivo, ii) el de atender las demandas contra los procedimientos específicos de la administración fiscal y iii) el de hacer más accesible la institucionalidad al contribuyente.

28. *Diseño y operación de la administración tributaria con un enfoque de servicio al contribuyente como su cliente principal*, dentro de un balance adecuado fiscalización-servicio. En la búsqueda de este objetivo, la tendencia observada es hacia el desarrollo de diferentes canales a través de los cuales la administración asiste a los contribuyentes, interactúa con ellos, y retroalimenta su labor con fines de mejora, haciendo uso de los avances en las tecnologías de la información y comunicación.
29. *La importancia de promover la moral tributaria*. La moral tributaria es la motivación intrínseca que tiene el individuo para pagar sus impuestos. Los estudios empíricos sugieren que a mayor moral tributaria, mayor es el cumplimiento tributario. La literatura empírica encuentra que son varios los factores socioeconómicos e institucionales que inciden sobre la moral tributaria, asociados con la edad, el género, la educación y la percepción del individuo sobre su situación económica, entre otros. Dentro de los aspectos institucionales se tienen la confianza en el gobierno, la satisfacción con los bienes públicos por éste extendidos (como la salud y la educación), la simplicidad o complejidad del sistema tributario y la equidad en el diseño y aplicación de las normas tributarias (y por tanto del nivel de evasión).
30. La literatura ha encontrado también que hacer cumplir el código tributario, es decir la efectividad de la administración tributaria, es un factor que incide positivamente en la moral tributaria. El convencimiento de los contribuyentes en el sentido que la administración de impuestos aplica la ley de manera justa e imparcial de tal manera que ofrece seguridad jurídica, es también un elemento esencial. Así mismo, el lograr un incremento de la percepción de riesgo de los contribuyentes de ser identificados y sancionados en caso de evadir, actuando diferenciadamente, según los tipos de contribuyentes, orientando a quienes están dispuestos a cumplir; disuadiendo a quienes se resisten y actuando drásticamente con quienes utilizan maniobras fraudulentas para incumplir son también factores que inciden favorablemente en mejoras de la moral tributaria.
31. Un estudio reciente de la OECD (2013) recomienda que para promover la moral tributaria resulta importante: i) clarificar y fortalecer los vínculos entre ingresos fiscales y el gasto público. La percepción positiva de los individuos en relación con Gobierno y las demás instituciones

públicas y la satisfacción con los servicios públicos que recibe aumentan la moral tributaria, ii) la equidad en el diseño y aplicación de las normas; iii) elaborar perfiles de los contribuyentes con el fin de caracterizar las actitudes y percepciones de los ciudadanos frente a los temas tributarios. Ello permite identificar a aquellos grupos de individuos o empresas más resistentes a cumplir con sus obligaciones y trabajar a través de diferentes mecanismos y campañas para informarlos y convencerlos de los beneficios de pagar impuestos, iv) entender mejor la informalidad, y v) modernizar la administración tributaria.

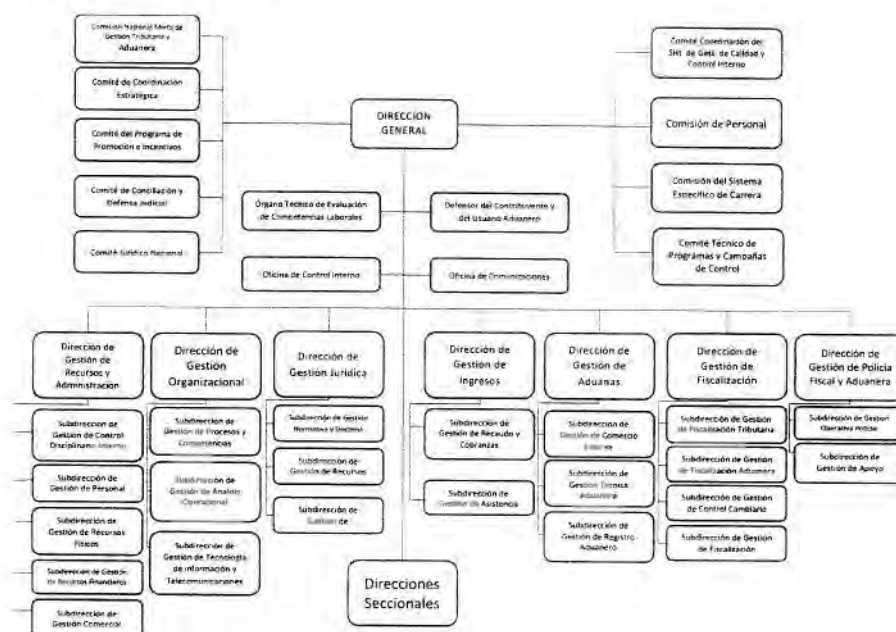
32. Así mismo, existe evidencia de que: i) incorporar en los sistemas de educación formal, cátedras orientadas a formar a los ciudadanos y concientizarlos de la utilidad y beneficio de un buen sistema tributario para la consolidación de la sociedad, ii) desarrollar mecanismos de *cumplimiento cooperativo*, en particular, para las grandes empresas y los gremios del sector productivo y iii) tener regímenes simplificados para grandes sectores de contribuyentes de bajos ingresos como mecanismos de formalización e inclusión contribuyen al fortalecimiento del cumplimiento voluntario.

La administración tributaria en Colombia: elementos de un diagnóstico

Aspectos generales de la DIAN

33. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) es una entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Se constituyó en 1992 cuando se fusionó la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN) con la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN).
34. Desde entonces se han dado esfuerzos de reestructuración de la DIAN en 1999, 2008 y 2011.
35. De acuerdo con su naturaleza jurídica, la DIAN es una Unidad Administrativa Especial del orden nacional de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Esta unificación de la administración de los impuestos nacionales y de las aduanas responde a la tendencia internacional.
36. La sede central de la DIAN está localizada en Bogotá y la entidad tiene presencia en 49 ciudades del país. La administración central está organizada en siete direcciones de acuerdo con sus funciones (Diagrama 1).

Diagrama 1. Organigrama de la DIAN - Sede Central



37. La DIAN cuenta en la actualidad con 9.000 cargos, de los cuales están asignados 7.685. De estos, un poco más de 5.600 son funcionarios en carrera.
38. La DIAN cuenta con un presupuesto cercano a \$1.3 billones de pesos. El 84% de los recursos se destina a funcionamiento y 16% a inversión. En los últimos años se observa un esfuerzo importante por orientar mayores recursos a la administración para funcionamiento, tendencia que no se observa en el rubro de inversión (Gráfico 1).



Autonomía

39. Siguiendo la tendencia de la mayoría de países, la administración tributaria tiene una estructura semi-autónoma y una organización basada en funciones.
40. Sin embargo, en relación con el grado de flexibilidad observado en la OECD y varios países de América Latina, el grado de autonomía de la DIAN parece ser algo menor.
41. La OECD mide la autonomía de la administración tributaria en relación con 9 aspectos: i) emitir conceptos y reglamentación, ii) sancionar y penalizar, iii) diseñar su estructura interna, iv) asignar el presupuesto, v) establecer el nivel y distribución de su planta de personal, vi) establecer estándares de servicio, vii) influir en los criterios de contratación de personal, viii) contratar y despedir personal y ix) diseñar el esquema de remuneración del personal. Dentro de la muestra de países encuestados (34 pertenecientes a la OECD y 22 no pertenecientes), la mayoría de países tienen autonomía en los diferentes aspectos. Colombia no tiene autonomía en cuatro de los 9 aspectos analizados, 3 de ellos relacionados con la inflexibilidad en el manejo del recurso humano. Esto lo distancia de la mayoría de países de la OECD y de países de la región como Chile, México y Argentina.
42. La relativa baja autonomía en cuanto al manejo del recurso humano se desprende del hecho que en la actualidad, el régimen de carrera de la DIAN se rige por el de la Comisión Nacional del Servicio Civil. La Ley 909 de 2004 trató de otorgarle mayor autonomía y clasificó a la DIAN entre

las entidades que cuentan con Sistemas Específicos de Carrera – SEC. Sin embargo, esta autonomía se perdió con la expedición de la Sentencia C-1230 de la Corte Constitucional (Cuadro 1 y 2).

Cuadro 1. Autonomía de la administración tributaria 2015

	No. Países	Emitir conceptos y reglamentación		Establecer penalidades		Diseñar estructura interna		Asignar Presupuesto		Fijar los niveles y distribución de planta		Establecer estándares de servicio		Influir criterios contratación de personal		Contratar y despedir pérsnal		Negociar niveles salariales	
		Atonomía																	
		Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No
OECD	34	34	0	33	1	27	7	27	7	25	9	34	0	33	1	33	1	20	14
Non OECD	22	21	1	16	6	15	7	15	7	14	8	22	0	17	1	16	6	8	14
Colombia																			
Brazil																			
Chile																			
Argentina																			
México																			
España																			
Francia																			
Alemania																			
Estados Unidos																			
Australia																			
Candá																			

Fuente: OECD (2015).

Cuadro 2

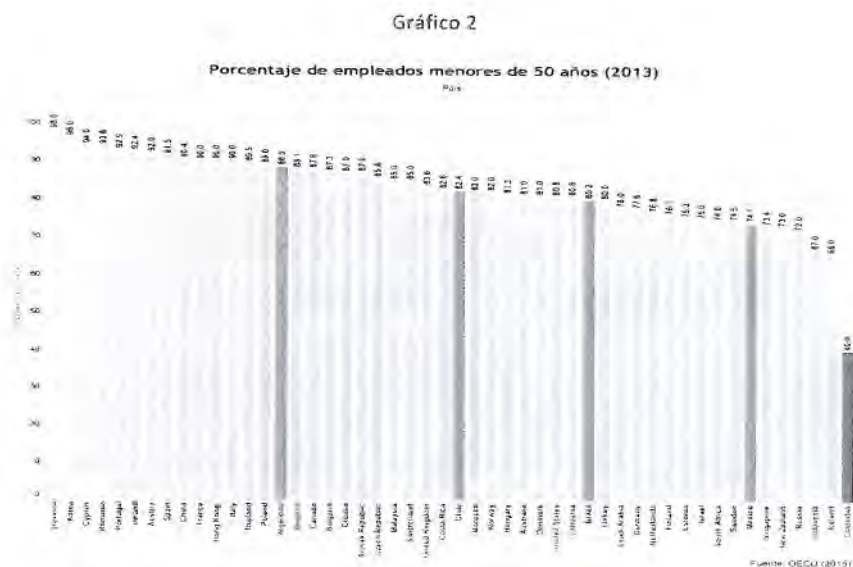
MARCO JURÍDICO DEL SISTEMA DE CARRERA DE LA DIAN	
Art. 130 de la Constitución Política le atribuye a la Comisión Nacional del Servicio Civil (CNSC) la administración y vigilancia de los sistemas de carrera distintos a los especiales.	
Ley 909 de 2004 determinó la existencia de Sistemas Específicos de Carrera (SEC) para algunas entidades públicas, entre ellas para la DIAN, y dispuso que las entidades que cuentan con SEC estarían sometidos a la vigilancia de la CNSC y su administración le correspondería a cada una de esas entidades. De igual manera, concedió facultades extraordinarias para su regulación, que para el caso de la DIAN se expidió el Decreto Ley 765 de 2005.	
Con la Sentencia C – 1230 de 2005 la Corte Constitucional declaró exequible el numeral 3 del artículo 4 de la Ley 909 condicionado a que se entienda que la administración de los SEC le compete a la CNSC, generándose la inaplicabilidad de algunas normas del 765 del 2005. La administración y vigilancia de la DIAN queda a cargo de la CNSC.	
Declaratorias de inexecutable de normas del actual SEC del Decreto Ley 765 de 2005 (Sentencias C – 1262 de 2005 y C – 285 de 2015). Como consecuencia de ambos pronunciamientos las reglas particulares y de especificidad que regían para la DIAN se afectaron debiéndose regir el SEC por las normas de carácter general.	
Artículo 60 de la Ley 1739 de 2014 que dispuso que la CNSC dará prioridad a los concursos para la provisión de empleos de la DIAN, utilización de listas de elegibles y la provisión transitoria de empleos sin sujeción al término de los 6 meses indicado en las normas generales de carrera.	

43. De acuerdo con el diagnóstico de la DIAN sobre este particular, la ausencia de flexibilidad en cuanto a la carrera administrativa es problemática por las siguientes razones: i) las imposibilidades de ascenso y promoción de los mejores funcionarios. De hecho, el último proceso mediante concurso de méritos fue en 2009, ii) la disfuncionalidad de la planta debido a la frecuente incongruencia entre el nivel del empleo y los estudios y experiencia de los

empleados, iii) la desmotivación del talento humano, iv) el envejecimiento y baja rotación de funcionarios, y v) la ausencia de procesos de formación especializada en la propia escuela de la Dian, como parte de los procesos de ascenso y remuneración.

Recurso humano

44. La DIAN cuenta con una baja proporción de empleados con edades menores a 50 años. Para 2013, ese porcentaje fue el más bajo de toda la muestra, lo que sugiere que Colombia no ha seguido la estrategia de conformar de un recurso humano joven y mejor preparado, en especial en lo relacionado con la aplicación de técnicas modernas de información, fiscalización y recaudo, como parte del fortalecimiento de la administración (Gráfico 2). Esto revela la ausencia de una política de recursos humanos y formación del talento que no ha incorporado, renovado y formado un contingente de jóvenes funcionarios en los años anteriores.



45. Adicionalmente, en comparaciones internacionales, el recurso humano de la DIAN luce insuficiente en relación con la población que debe atender (Gráfico 3 y Gráfico 4). Dentro de una muestra amplia de países que encuesta la OECD, Colombia es el país que presenta la segunda mayor razón de ciudadanos por empleado de tiempo completo en la DIAN y la tercera mayor en términos de Población Económicamente Activa por empleado de tiempo completo en la DIAN. Ciertamente es que los países de América Latina muestran porcentajes elevados para ambos indicadores, pero Colombia los supera a todos en los dos casos. Frente al promedio de la muestra, el tamaño de los dos indicadores es 5 veces más alto en Colombia.

Gráfico 3

Ciudadanos por empleado de tiempo completo (2013)

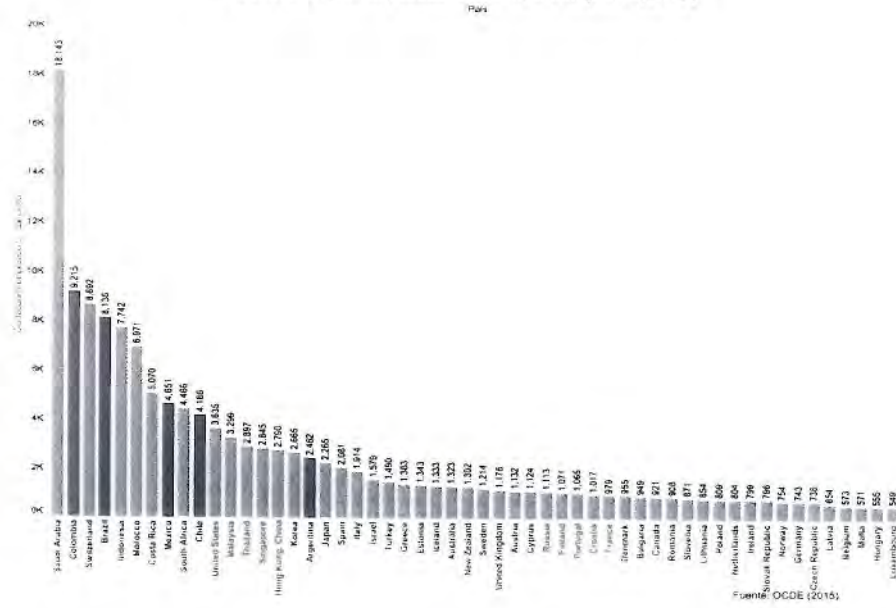
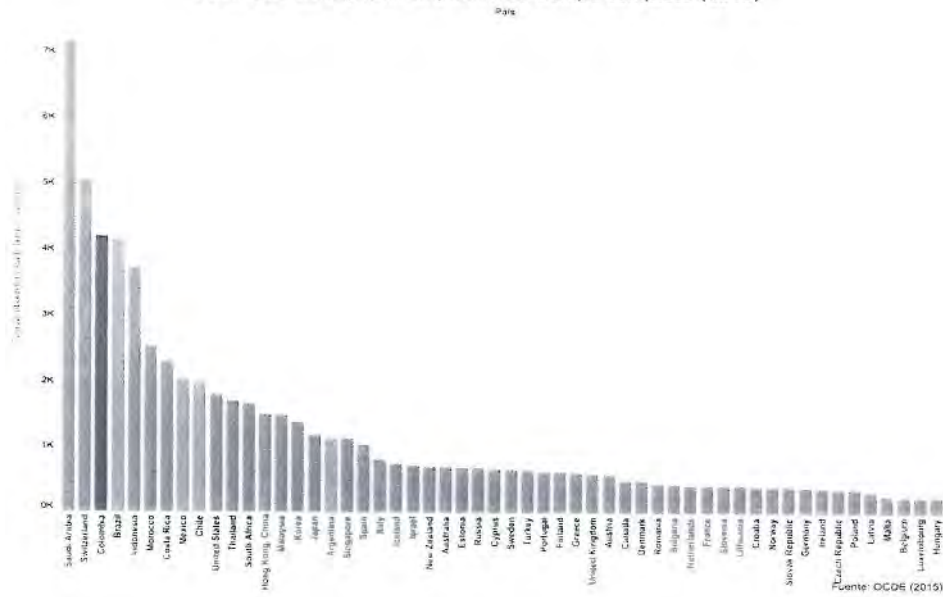


Gráfico 4

Fuerza de trabajo por empleado de tiempo completo (2013)



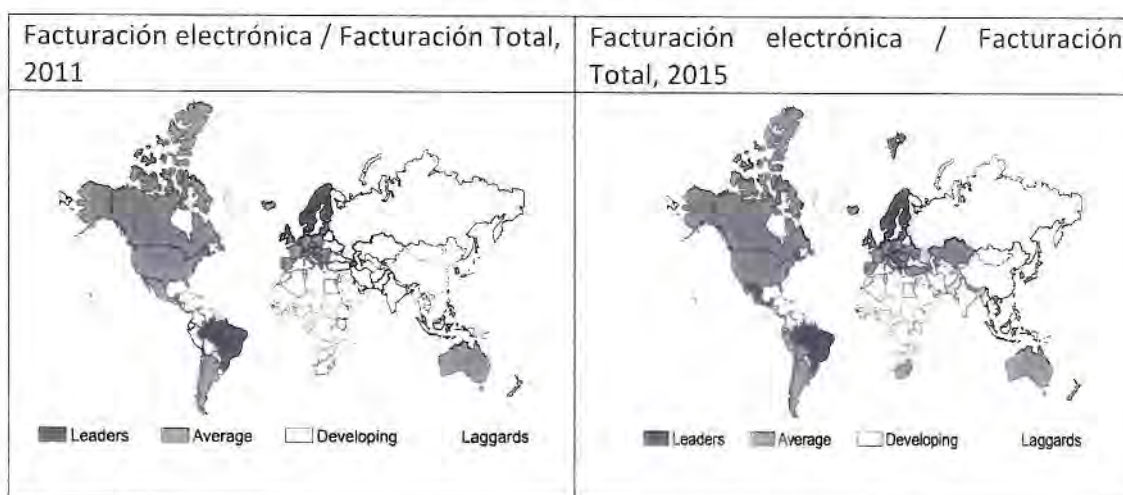
46. Del diagnóstico provisto por diferentes áreas de la DIAN se concluye que resulta necesario fortalecer la planta de personal. Pero también señalan que es necesario lograr mayores niveles de formación de los empleados. Por ejemplo, el área de fiscalización sugiere que para lograr una labor más eficiente se requiere de una mayor profesionalización de los auditores, de preparación y esfuerzos de capacitación de los funcionarios en temas específicos y de la colaboración de asesores externos para trabajar en temas que son altamente especializados.
47. En la función de resolución de controversias, se percibe que la falta de capacitación y de recursos humanos ha debilitado de manera importante la necesaria imparcialidad y debida atención y el análisis objetivo de los argumentos de los contribuyentes, lo que genera no sólo una grave inseguridad jurídica, sino también el desconocimiento de la ley y de precedentes de los tribunales.

Recursos tecnológicos y servicios al contribuyente

48. La Dian ha hecho esfuerzos para actualizar sus recursos tecnológicos siendo el esfuerzo más importante el desarrollo del modelo de gestión MUISCA (Modelo Único de Ingresos y Servicios de Control Automatizado). Deben señalarse otros adelantos como la introducción del RUT, de mecanismos electrónicos para tramitar devoluciones y pagos, la factura y la firma electrónica y el desarrollo de sistemas para capturar información exógena de terceros y para fiscalización virtual. Así mismo, la DIAN ha desarrollado y sigue perfeccionando sus modelos de perfilamiento de riesgo con el fin de facilitar el cumplimiento tributario y la fiscalización eficiente. De acuerdo con Ortega (2011), entre 2003 y 2010, la capacidad de almacenamiento y procesamiento de información de la DIAN creció en cerca de 1200%.
49. Así mismo, la entidad ha logrado avances en materia de servicios al cliente como son la apertura de numerosos puntos de atención al cliente, los *call centers* y la asistencia a través de la página *web* y del correo electrónico.
50. No obstante, de acuerdo con el diagnóstico realizado por la DIAN, existen diversas limitaciones en cuanto al desarrollo tecnológico de la entidad.
51. Por ejemplo, si bien en el caso de los tributos nacionales, el desarrollo del MUISCA fue un paso en la dirección correcta para actualizar los sistemas informáticos y proteger la información tributaria, hasta ahora se está avanzando en el desarrollo de un modelo más adecuado, eficiente y efectivo para el caso de las aduanas. En el caso de impuestos, si bien ha habido avances, todavía existen limitaciones en materia de almacenamiento, consultas y cruces frente al rápido incremento en el número de declaraciones, lo cual exige una renovación tecnológica permanente dada la rápida obsolescencia de cualquier solución informática. Concretamente, el MUISCA exige una significativa actualización y expansión tecnológica acorde con las exigencias del crecimiento de la administración tributaria.

52. Por su parte, aunque la regulación sobre la factura comenzó en 1995, el proceso se ha estancado como se demuestra con el atraso en la implantación de la factura electrónica mecanismo que requiere de importantes esfuerzos para ponerlo a andar y masificarlo.
53. El desarrollo de la factura electrónica en Colombia muestra un bajo nivel de desarrollo. En los últimos años, los gobiernos de América Latina han promovido el uso de la factura electrónica como una forma de lucha contra la evasión y algunos países como Brasil están a la vanguardia en el mundo (Gráfico 5). Entre 2011 y 2015, varios países de la región pasaron de registrar niveles bajos de desarrollo en materia de penetración de la factura electrónica a tener niveles similares a los de países desarrollados. Una de las excepciones es el caso de Colombia que ha mantenido un nivel bajo de desarrollo.

Gráfico 5. Penetración de la factura electrónica 2011-2015



Fuente: Billentis.

54. Avances en materia de masificación también deben darse en el área de fiscalización electrónica y del uso los diferentes servicios virtuales. Ilustración de ello es que la utilización de medios virtuales para el trámite de devoluciones es supremamente bajo en Colombia, no sólo en comparación con países de la OECD, sino también en relación con países de América Latina (Cuadro 3). En efecto, el porcentaje de trámites de devoluciones realizados a través de medios electrónicos es de 6% en el impuesto de renta personal, 23% en renta corporativa y 20% en el caso del IVA. En Chile, México y Argentina, la mayoría de estos porcentajes están en 100%.

Cuadro 3

Trámite de devoluciones a través de medios virtuales (2013)

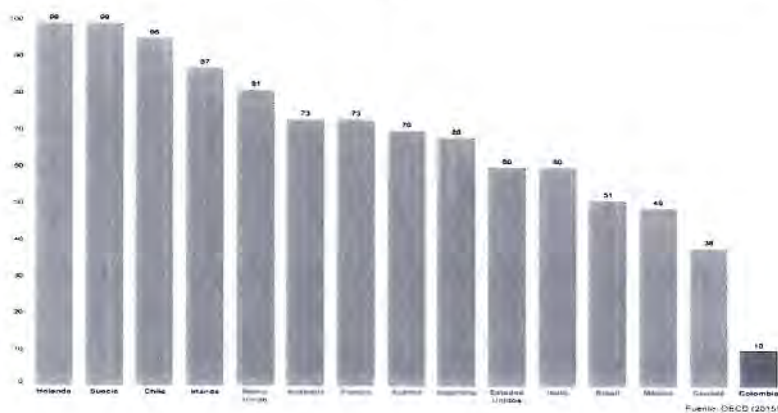
	Renta personal	Renta corporativa	IVA
Colombia	6	8	16
Chile	99	96	94
México	99	100	100
Argentina	100	100	100
Brasil	100	100	
OCDE (34 países)	72	81	77
No países por encima de 80% (dentro de 34)	21	23	25

Fuente: OECD (2015).

55. De la misma manera, el uso de pagos electrónicos en los cuales el contribuyente puede hacer él mismo la totalidad de la operación a través de internet u otros medios especializados como quioscos es baja en Colombia. El porcentaje de estos pagos electrónicos es 10% en Colombia, mientras en Chile es 95%, en México es 49% y en Brasil 51% (Gráfico 6).

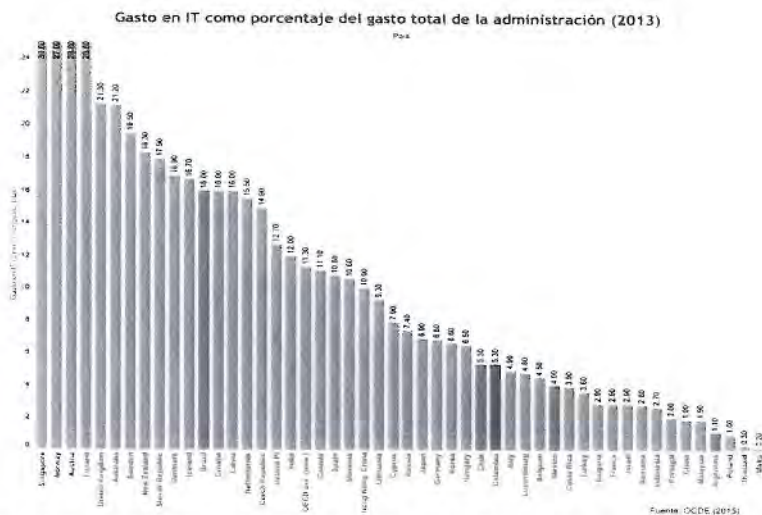
Gráfico 6

Uso de pagos de impuestos electrónicos (% de pagos completamente electrónicos y self-service, 2013)



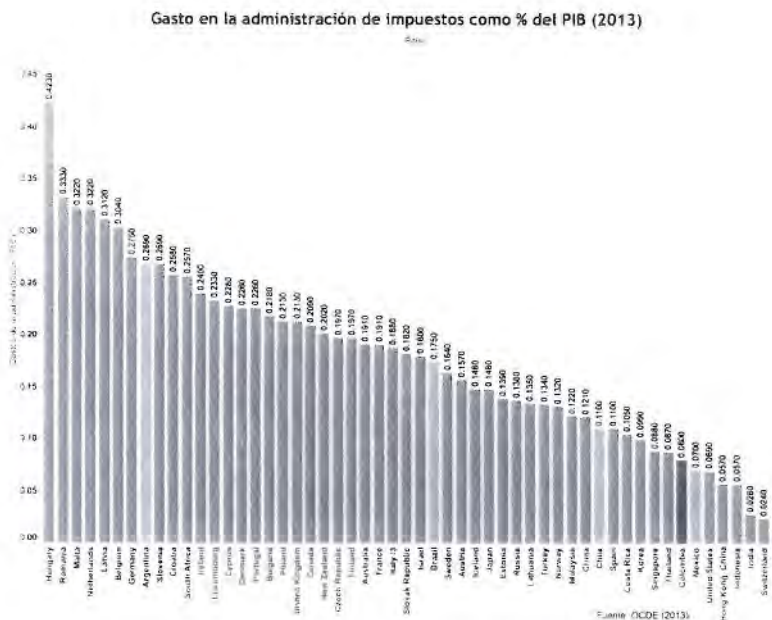
56. Una razón detrás de este relativo rezago es que Colombia no invierte mucho en mejoras de la infraestructura tecnológica de su administración de impuestos. De acuerdo con cifras recogidas por la OECD, el gasto en tecnologías de la información como porcentaje del total de los gastos de la DIAN se ubica alrededor de 5.3% (Gráfico 7). En varios países de la OECD, este porcentaje está por encima de 15%-20% y por ejemplo en Brasil está alrededor de 16%.

Gráfico 7



57. Muchos países han buscado incrementar los recursos para el funcionamiento de las administraciones bajo la idea de que si esos recursos se orientan a aumentar su eficiencia, es una inversión con un retorno favorable. El monto de recursos del presupuesto asignado a la DIAN es relativamente bajo en una comparación internacional. Aunque en ningún país los gastos totales de la administración superan el 0.4% del PIB, en Colombia este porcentaje es uno de los más bajos, 0.08% del PIB. En relación con el PIB, Argentina, Brasil y Chile destinan más recursos a la administración tributaria.

Gráfico 8



Régimen procedimental y sancionatorio

58. Colombia es el único país latinoamericano que no cuenta con un código tributario o una ley de procedimiento tributario. Nuestro estatuto tributario (1989) fue una simple compilación de las reformas adoptadas entre 1974 y 1989. Sin duda requiere modernizarse y sobre todo tener una concepción sistemática del procedimiento tributario, que sea aplicable a todos los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) sean nacionales, departamentales o municipales. Una ley general de procedimiento otorga certeza a los contribuyentes, define el ámbito de competencia de los funcionarios, reduce el elevado número de las consultas y las costosas controversias con la administración.
59. En general el régimen de infracciones y sanciones tributarias requiere modernizarse, de manera que se convierta en un instrumento de facilitación para el cumplimiento voluntario de las obligaciones pero también para dotar a la administración tributaria de las herramientas que le permitan controlar con eficacia la evasión y la morosidad.
60. El procedimiento administrativo de cobro coactivo de competencia de la DIAN fue adoptado mediante Decreto 2503 de 1987, es decir tiene 28 años de vigencia, lo cual conlleva a que no se encuentre ajustado tanto en la parte tecnológica como normativa, a las necesidades actuales, especialmente frente a la apertura económica.
61. En la actualidad existen aproximadamente 376.810 deudores morosos y una acumulación histórica de cartera de 853.153 obligaciones administradas por la DIAN, que datan desde el año 1991. Para diciembre de 2014, la cartera gestionable de la entidad ascendía a 4.25 billones.

Cuadro 4. Cartera gestionable (2014)

CARTERA GESTIONABLE (Millones de pesos)	
Renta	2.129.369
Ventas	1.809.307
Retención	66.574
Patrimonio	179.648
Seguridad Democrática	543
Tributos aduaneros	57.460
Otros	8.394
GMF	3.000
Precios de Transferencia	394
TOTAL	4.254.689

Fuente: DIAN

62. La recuperación de cartera ha sido importante en algunos años. Sin embargo, ello ha correspondido a la aplicación de condiciones especiales de pago. Esta clase de disposiciones

normativas no constituyen un incentivo adecuado para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, más bien estimulan el incumplimiento y por lo tanto, no son una solución efectiva a la situación planteada.

63. Adicionalmente, de acuerdo con la DIAN, no existe un sistema informático unificado que integre un modelo de gestión, las obligaciones y el procedimiento administrativo de cobro, lo cual se refleja en la existencia de numerosos aplicativos que no permiten una interrelación efectiva entre ellos.
64. La internacionalización de la economía requiere una legislación tributaria acorde con la armonización de los distintos ordenamientos, una capacitación especializada para sus funcionarios y una administración con una adecuada infraestructura técnica para actuar frente al control tributario de las operaciones económicas entre residentes de distintas jurisdicciones.

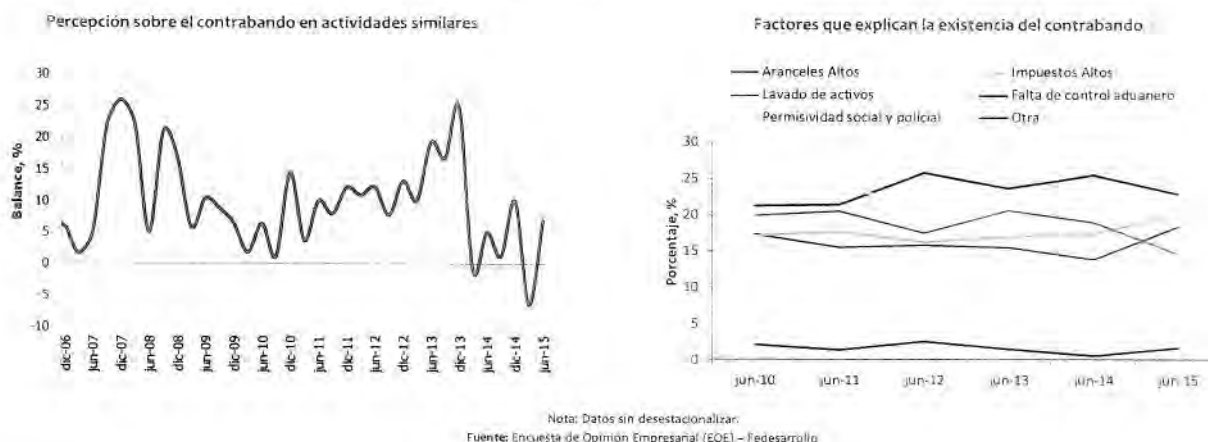
Contrabando, política aduanera y eficiencia de las aduanas

65. Desde mediados de los noventa, el gobierno colombiano ha venido implementando un sinnúmero de acciones en la lucha contra el contrabando, a través de la existencia de un marco institucional y normativo ajustado principalmente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público bajo la dirección de la DIAN y la UIAF, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y el Consejo Superior de Comercio Exterior, el Ministerio de Defensa, las entidades territoriales y en menor medida por la Fiscalía General de la Nación.
66. El esfuerzo principal ha recaído sobre i) la implementación de un sistema de gestión de riesgo y control, ii) el proceso de fiscalización, iii) la administración de bienes, iv) la investigación, acusación y sanción, v) la implementación de acuerdos bilaterales de intercambio de información, vi) el incremento en el número de miembros de la fuerza pública y vii) la promoción de una cultura de legalidad y de prevención.
67. Sin embargo, todas estas acciones en la práctica han sido dispersas, poco coordinadas, carentes de los recursos financieros, tecnológicos y estadísticos suficientes, así como no materializadas en los resultados esperados. Las elevadas cifras de contrabando dan cuenta de la ausencia de una política integral para hacer frente a este flagelo.
68. Uno de los problemas latentes en la lucha contra el contrabando es la debilidad estadística e informática, la falta de inversión en tecnología por parte del gobierno (en otros países de la región los *scanners* ya permiten inspeccionar en tiempo real el 100% de los contenedores sin abrirlos y ocasionar demoras y daños y se usan sistemas de trazabilidad en productos sensibles, como cigarrillos y licores, que han reducido fuertemente el contrabando) y la falta de presencia de la DIAN en algunas zonas de frontera, lo que debilita la capacidad de vigilancia y control.
69. Ante la ineficacia de la política del gobierno central contra el contrabando, se han generado una serie de iniciativas independientes encaminadas a enfrentar este flagelo, principalmente

provenientes de la iniciativa de los sectores productivos y de las entidades territoriales, en ambos casos de manera insuficiente.

70. Dentro del sector productivo, el contrabando afecta particularmente los combustibles líquidos, cigarrillos, licores y un segmento del agro.
71. Por ejemplo, una queja del sector de combustibles líquidos es que la intervención del gobierno se ha orientado hacia la reducción del diferencial de precios en las zonas de frontera, lo que ha sido inefectivo para reducir el contrabando abierto y, por el contrario, ha permitido la expansión del contrabando técnico. Lo mismo sucede con los regímenes especiales en algunas fronteras y en las zonas francas. Esto se ve reflejado en una percepción desfavorable de los industriales sobre el control del contrabando durante la última década, siendo para el grueso de los empresarios, según la Encuesta de Opinión Empresarial de Fedesarrollo, la debilidad en el control aduanero y la permisividad social y policial son los factores más determinante del incremento del contrabando.

Gráfico 9



72. El gobierno, entendiendo la importancia de atacar este flagelo sancionó recientemente la Ley Anticontrabando (Ley 1762 de 2015), la cual muestra indicios positivos para facilitar los intercambios de información y el fortalecimiento del régimen sancionatorio, pero al seguir enmarcada en lo punitivo limitó las transformaciones necesarias en aspectos centrales como la modernización aduanera y mecanismos de coordinación interinstitucional.

Administración tributaria local y otras administraciones

73. Los impuestos territoriales son administrados por las secretarías de hacienda de los 1111 municipios y los 33 departamentos, pero su legislación es obsoleta, en buena parte anterior a la Constitución de 1991, y con normas regionales (ordenanzas departamentales) y locales (acuerdos municipales), disímiles, que elevan los costos de transacción de las empresas que desarrollan sus actividades en diferentes poblaciones y que no atienden a las diferencias de capacidad administrativa de los municipios.
74. Dentro del cúmulo de tasas y contribuciones que conforman el sistema tributario y que tienen también normas dispersas, cabe destacar por su tamaño la recién creada Unidad de Gestión de pensiones y parafiscales, encargada del control de las cotizaciones a la seguridad social, que constituyen tributos como lo ha reconocido la jurisprudencia y que más aun es la institución que debe controlar el universo más grande que cualquier institución colombiana (20 millones de afiliados al régimen contributivo). Estas son administraciones tributarias que comparten buena parte del universo por controlar.
75. Es importante avanzar en un diagnóstico diferenciado de las administraciones tributarias diferentes a la DIAN, haciendo la distinción de acuerdo con las capacidades administrativas correspondientes.

Referencias

Baer, K., & Silvani, C. (1997). IMF Working paper: Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines.

Bird, W. (2010), "Smart Tax Administration", *Premise*, 36, The World Bank.

Cruz, A. (2014), Colombia: estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012, mimeo, DIAN.

Gómez Sabaini, J.C. y Jiménez, J.P. (2011), "Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina", *Serie Macroeconomía de3l Desarrollo*, 118.

OECD (2013), Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, <http://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-series.htm>

OECD (2013), "What drives tax morale", Tax and Development.

OECD (2015), Colombia Economic Survey 2015.

USAID (2013), "Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin

COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA

INFORME DE ACTIVIDADES

I. Sesiones ordinarias

Desde la entrega del primer informe en mayo 25 de este año, la Comisión ha sesionado ordinariamente en 11 ocasiones. Estas reuniones han tenido lugar los lunes¹ en la mañana en las instalaciones de la Financiera de Desarrollo Nacional (FDN) o en Fedesarrollo, dependiendo de la disponibilidad de espacios.

II. Temas discutidos

Estructuración administrativa de la DIAN

Presentador: DIAN

Se presentó y discutió el Plan Estratégico 2014-2018 de la DIAN y los aspectos generales en materia de la estructura organizacional de la entidad y principales limitaciones y retos de la entidad para incrementar la eficiencia de la administración tributaria.

Administración tributaria

Presentador: DIAN

Se hicieron varias presentaciones sobre aspectos específicos de la administración tributaria: i) fiscalización, ii) aspectos procedimentales sobre devoluciones, cobro y gestión de cartera, iii) penalización del delito tributario, iv) tributación internacional - BEPS (base erosion and profit shifting), y iv) aspectos informáticos y tecnológicos y v) manejo del recurso humano.

Resultados de un ejercicio actualizado de tarifas efectivas del sector corporativo

Presentador: Javier Ávila - DIAN

Presentación de los resultados de un ejercicio actualizado sobre tarifas efectivas de renta corporativa para diferentes sectores de la economía

¹ En el caso de semanas con lunes festivo, la Comisión se ha reunido los jueves en la mañana.

Avances subcomisión ESAL

Presentadores: Soraya Montoya, Oscar Darío Morales, Alfredo Lewin y Julio Roberto Piza

Varias presentaciones sobre profundización del diagnóstico y propuestas de reforma

Avances subcomisión IVA

Presentadores: Oscar Morales, Rosario Córdoba, Julio Roberto Piza y Leonardo Villar

Profundización del diagnóstico y avances en cuanto a propuestas de reforma

Avances subcomisión renta personal y corporativa

Presentadores: Guillermo Perry, Miguel Urrutia, Alfredo Lewin, Leonardo Villar, y Rosario Córdoba

Profundización del diagnóstico y avances en cuanto a propuestas de reforma

III. Presentaciones de expertos nacionales e internacionales

Videoconferencia OECD

Presentadores: Sebastián Nieto parra, José René Orozco y Ángel Melguizo

Comparación del régimen tributario colombiano con los regímenes internacionales, especialmente los de Latinoamérica.

Gravamen a los movimientos financieros

Presentador: Banco de la Republica

Resultados preliminares sobre un ejercicio de medición del impacto del GMF sobre los márgenes bancarios.

Gravamen a los movimientos financieros

Presentador: Jonathan Malagón

Revisión de la literatura y resultados de un ejercicio de cuantificación del efecto del GMF sobre la intermediación financiera.

Taxing Micro and Small Enterprises in Colombia

Presentadores: Ana Cebreiro, Michael Engelschalk & Jan Loeprick

Presentación sobre propuestas de simplificación tributaria para las micro y pequeñas empresas en Colombia

Monotributo en Colombia

Presentador: Camilo Zea

Análisis sobre la posibilidad de implementar un esquema de monotributo para las microempresas Colombia

IV. Sitio web de la Comisión y estadísticas de comentarios de terceros

Hasta el momento se han recibido 147 comunicaciones de personas con un total de 324 planteamientos dirigidos a la Comisión por medio del sitio web creado para tal fin².



En la clasificación de *otros impuestos* se encuentran planteamientos en el tema de impuesto a la gasolina, licores, rodamiento y GMF, entre otros. En el grupo de otros se encuentran planteamientos relacionados con metodologías de la DIAN, y otros temas de administración tributaria.

Estos planteamientos han sido estudiados en las subcomisiones respectivas.

² <https://comisionreformatributaria.wordpress.com/>