Universidad de La Salle
Ciencia Unisalle

Contaduría Pública

Facultad de Economía, Empresa y Desarrollo Sostenible - FEEDS

1-1-2015

Diagnóstico y posible impacto de la reforma tributaria a las entidades sin ánimo de lucro

Juan Sebastián Ramos Jaramillo
Universidad de La Salle, Bogotá

Follow this and additional works at: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica

Citación recomendada

Ramos Jaramillo, J. S. (2015). Diagnóstico y posible impacto de la reforma tributaria a las entidades sin ánimo de lucro. Retrieved from https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/296

This Trabajo de grado - Pregrado is brought to you for free and open access by the Facultad de Economía, Empresa y Desarrollo Sostenible - FEEDS at Ciencia Unisalle. It has been accepted for inclusion in Contaduría Pública by an authorized administrator of Ciencia Unisalle. For more information, please contact ciencia@lasalle.edu.co.

DIAGNOSTICO Y POSIBLE IMPACTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA A LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO

JUAN SEBASTIAN RAMOS JARAMILLO

UNIVERSIDAD DE LA SALLE

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES

PROGRAMA DE CONTADURIA PUBLICA

BOGOTA D.C.

Noviembre 18 del 2015

DIAGNOSTICO Y POSIBLE IMPACTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA A LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO

JUAN SEBASTIAN RAMOS JARAMILLO

Trabajo de producción intelectual relevante para optar al título de

Contador Público

UNIVERSIDAD DE LA SALLE

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES

PROGRAMA DE CONTADURIA PUBLICA

BOGOTA D.C.

Noviembre 18 del 2015

Resumen

El objetivo central del presente artículo es el de analizar los cambios que se generarían en torno al control de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) por los órganos competentes, en caso de que sean aprobadas las observaciones consignadas en el informe generado por la Comisión de Expertos para evaluar a las ESAL, cuya organización y funcionamiento ha sido decretado por medio de la Ley 1739 del 2014. Por medio de un método basado en la recolección y análisis documental, se identifican las razones por las cuáles uno de los objetivos centrales de la nueva reforma tributaria es mejorar el control y supervisión de las ESAL, y se procede a determinar los impactos generados en aspectos relacionados con el funcionamiento, desarrollo y tributación de este tipo de entidades. Principalmente, a partir del estudio se argumenta que garantizar el control y el uso adecuado de los recursos financieros, antes de limitar y restringir las actividades de entidades que tienen una intención y objetivo social, estimula su crecimiento y desarrollo en medio de un entorno seguro y regulado a nivel fiscal.

Palabras clave: Reforma tributaria, Entidades sin Ánimo de lucro, Control fiscal.

Abstract

The main objective of this article is analyze the impact and changes that would be generated over the control of Non-Profit Institutions, if the reform which that is currently in process gets approved, by means of the Law 1739 of 2014. Through a model based on the collection and documentary analysis method, the article identify the reasons why one of the central objectives of the new tax reform is to improve the control and supervision of the Non-Profit Institutions, establishing the impacts on aspects related to the operation, development and taxation of this kind of entities. Mainly, the study argues that ensures control and appropriate use of financial resources, before limit and restricts the activities of entities with a social objective, stimulates their growth and development in the midst of a secure environment.

Key words: Tax reform, Non-profit Entities, Fiscal Control.

Introducción

En Colombia se han realizado diez reformas tributarias en las dos últimas décadas, de las cuales tres han sido aprobadas. La excesiva cantidad de reformas tributarias que se han desarrollado puede afectar la estabilidad de las empresas y entidades, en la medida en que deben alinear sus estrategias y sus sistemas financieros, económicos y de control a las nuevas regulaciones impuestas por la Ley. En palabras de Zuluaga (2013), si bien es cierto que el régimen tributario ha sufrido una serie de alteraciones a lo largo de los años (que principalmente han servido para aumentar el recaudo), con ello se ha generado un sistema más progresivo y eficiente, que garantice la equidad para cada uno de los diferentes tipos de sociedades que deben tributar.

En conjunto, el desarrollo de las diferentes reformas que han sido tramitadas y aprobadas, explica Restrepo (2015), han ayudado evidentemente en el aumento del recaudo, pero al mismo tiempo han servido para desarticular el sistema y el régimen normativo. Como ejemplo de ello, cabe anotar que entre 1990 y el 2005 la carga tributaria en Colombia aumentó en más del 50%, lo cual ha generado inestabilidades que pueden llegar a afectar el desarrollo de las empresas y sociedades a nivel nacional. Por estas razones, argumenta Asobancaria (2015), en el país existe un sentimiento generalizado de que a través de las reformas tributarias de los últimos años se han creado nuevos privilegios y complejidades en el sistema que, finalmente, han servido para aumentar la inseguridad jurídica.

Para la formulación de la última reforma tributaria aprobada en Colombia, a través de la Ley 1739 del 2014, se contó con el apoyo de una comisión de expertos, designados por el gobierno para prestar su asesoría en materia tributaria. De acuerdo con Restrepo (2015), una de las principales tareas de dicha comisión ha sido la de presentar ideas útiles para controlar a las ESAL, debido a que se han presentado un gran variedad de casos en donde se produce una malversación de las recursos de este tipo de entidades, que en lugar de ser destinados a cubrir los fines previstos en el acta fundacional, se derrochan en los sueldos de los fundadores, o en contratos con sociedades controladas por éstos.

Con la conformación de la comisión de expertos se trata de verificar que las ESAL cumplan con los criterios necesarios, referentes a su objeto social y utilización de los recursos, para constituirse como entidades que puedan hacer parte del régimen especial de tributación. Por tanto, el principal objetivo de la comisión es revisar qué ESAL pueden disfrutar de los beneficios de exención, debido a su objeto social.

Por tanto, la intención de desarrollar un artículo que analice la última reforma tributaria es analizar el impacto y los cambios que se generarían para las ESAL, en caso de que las observaciones formuladas en el informe de la comisión sean aprobadas. La presentación del artículo se divide en tres partes. En primer lugar se establece un análisis en donde se define qué son las ESAL, y cuáles son los procesos, condiciones y regulaciones a través de las cuales se establece la tributación actual de esta clase de entidades en Colombia. Partiendo de estas dos condiciones centrales, se procede a presentar los cambios que se generarían con la implementación de la reforma, a partir de proyecciones que permitan visualizar cómo será afectado el desarrollo de este tipo de entidades en el país.

Método

El artículo se desarrolla a partir de un estudio cualitativo, con un enfoque descriptivo, en torno a los cambios que se generarían en torno al control de las ESAL por los órganos competentes, en caso de ser aprobada la reforma tributaria que actualmente se encuentra en trámite. El desarrollo de un método cualitativo, con características descriptivas, debe involucrar y emplear métodos de recolección de datos, los cuales deben cumplir con el propósito de explorar y evaluar aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno que se investiga, el cual es, la reforma tributaria aprobada mediante la Ley 1739 del 2014, y el régimen tributario por medio del cual se controla y vigila a las ESAL.

El método que se utiliza es la recopilación documental, mediante la cual las referencias se analizan determinado las relaciones precisas que se dan entre ellas, y la manera en que se complementan y se vinculan dentro del marco general del estudio. El propósito de una investigación basada en la recolección documental, es el de orientar el desarrollo de los objetivos con la mayor precisión posible, mediante un buen conocimiento del área que se investiga, para poder formular las preguntas específicas que se buscan responder. En este sentido, la búsqueda y análisis de referencias es vital para desarrollar un estudio pertinente, pues a través de ello se ofrece un análisis detallado sobre los conceptos relevantes que se involucran dentro del objetivo formulado.

Para la realización del presente artículo se siguen algunos puntos que facilitan la organización del estudio. Se realiza un seguimiento teórico que orienta los intereses y permite la adquisición de conocimientos básicos, facilitando la construcción de objetivos que enfocarán el desarrollo del estudio. La presentación de los resultados se divide en tres partes que se complementan entre sí, las cuales son:

- **Entidades sin Ánimo de lucro en relación a la nueva reforma tributaria:** Se revisan las razones por las cuales este tipo de entidades tienen tanta relevancia en la formulación de la nueva reforma.

- **Tributación actual de las Entidades sin Ánimo de Lucro:** Se analiza cuáles son los requisitos que deben cumplir a nivel tributario en la actualidad, antes de la aprobación y entrada en vigencia de la reforma;

- **Efectos e implicaciones para las Entidades sin Ánimo de Lucro:** Se analiza la situación actual de las ESAL en materia de tributación, frente a la situación que tendrían que enfrentar si se aprueban las observaciones establecidas por la comisión.

Desarrollo de la temática

A continuación se presenta un análisis que permite reconocer los diferentes impactos que se generarían para las ESAL a nivel tributario y de control fiscal, en caso de que sean aprobadas las observaciones y sugerencias formuladas por la Comisión de Expertos cuyo funcionamiento ha sido reglamentada por la nueva reforma tributaria. Para ello se tocan temas relacionados con la situación actual de las ESAL, la forma en que tributan antes de ser aprobada la reforma, y los aspectos que les incumben al interior de la Ley 1739 de 2014

Entidades sin Ánimo de lucro en relación con la nueva reforma tributaria

No se puede negar que las ESAL cumplen en la mayoría de casos una relevante función social, apoyando en el fortalecimiento de la democracia en el potenciamiento de las capacidades de la población para superar las situaciones de vulnerabilidad. Sin embargo, hay otros casos en que este tipo de entidades se aprovechan de su figura como cooperativas o fundaciones, para generar utilidades evadiendo el pago de impuestos. Para ello, resulta vital lograr métodos y principios de vigilancia más efectivos en relación a las donaciones y pagos que se efectúan a través de sus actividades (Oquendo, 2015).

Actualmente, en el país existen más de 220.000 ESAL, cuyo control está encomendado a las alcaldías municipales en donde están constituidas, lo cual, explica Restrepo (2015) resulta ser un control ineficaz, pues no se les pone una atención adecuado que permita tener un conocimiento acertado sobre cada una de sus operaciones financieras. Por lo tanto, teniendo en cuenta los abusos reprochables que se han generado en algunas de estas entidades, y los procesos de control inadecuados que existen en la actualidad para evitarlos, uno de los objetivos centrales de la nueva reforma tributaria ha sido el de refinar los sistemas de control y vigilancia directos sobre cada una de las ESAL.

Teniendo en cuenta que la nueva reforma tributaria, como consecuencia de la falta de recursos que se ve venir en los próximos años, parte de la necesidad de obtener mayores ingresos por medio de la tributación de quienes en la actualidad ostentan la calidad de contribuyentes al régimen especial (como es el caso de las ESAL) o de no contribuyentes, es importante citar las palabras de Serrano (2015):

> Si bien es cierto que la calificación de las ESAL se utiliza para evadir, mediante instrumentos claramente defraudatorios, como las donaciones que luego son revertidas a socios o accionistas de las empresas donantes, o la destinación de recursos que deberían tributar a ESAL (…), también lo es que el Estado no cuenta con la infraestructura, ni los recursos, ni la voluntad para atender una serie de necesidades de desarrollo comunitario que hoy atienden las ESAL (p, 1).

Estas palabras aluden al hecho innegable de que en el país existe una gran cantidad de ESAL que destinan todos sus fondos en la atención de la población vulnerable, contribuyendo a la superación de la pobreza, partiendo de la inclusión de las comunidades como actores protagónicos del desarrollo y trasformación cultural que demanda el país en el marco de la paz, la igualdad y la convivencia. Según Zuluaga (2012), el modelo de intervención de gran parte de las ESAL se aproxima a una concepción de pobreza que va más allá del incremento sostenible de los ingresos monetarios de las comunidades donde ejerce influencia, y valora además la importancia de la sociabilidad y la subjetividad como necesidades humanas, que explican que la exclusión social no solo opera sobre las fuentes de riqueza, sino también sobre los dominios simbólicos de la cultura.

Por tanto, si bien es importante reformar el sistema, debe haber sumo cuidado para no afectar a las ESAL que destinan sus utilidades para el crecimiento y desarrollo social, y para lo cual el Estado no posee la voluntad ni los medios para suplir. Por tanto, en palabras de Araque (2015), el entorno tributario actual en Colombia se encuentra ante una situación compleja, pues no puede mantener un sistema que estimule la evasión y malversación de fondos, pero tampoco puede eliminar la posibilidad a los particulares de cumplir con funciones sociales que apoyen el beneficio de las comunidades con menos recursos.

En este contexto, resulta relevante analizar el caso particular de las ESAL frente a la probable entrada en vigencia de una nueva reforma, determinando los impactos y la manera en que se puede ver afectada la adecuada obtención y asignación de los recursos para el correcto funcionamiento de este tipo de entidades. Para ello, es preciso reconocer en primera instancia, el régimen tributario especial del cual hacen parte este tipo de entidades.

Tributación actual de las Entidades sin Ánimo de Lucro

Antes de entrar a revisar los efectos de la nueva reforma tributaria para las ESAL, es importante analizar cómo es su tributación actual y cuáles son los requisitos que deben cumplir a nivel fiscal. Principalmente, explica Zuluaga (2013), las ESAL están obligadas a llevar una contabilidad organizada y a disponer de las medidas necesarias para controlar sus finanzas. Dentro de los requisitos más relevantes con los que deben cumplir este tipo de entidades se encuentran:

Registro Único Tributario- RUT: En el momento del registro de la entidad se debe acudir a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), con el fin de que sea emitido el Registro Único tributario.

Registro de Impuestos Distritales o Municipales: Es fundamental realizar el registro de la entidad ante la secretaría de hacienda del departamento o municipio al cual pertenezca.

Para Serrano (2015), lo anterior es prueba de que en la práctica no existe ningún control efectivo sobre las ESAL, pues lo único que deben hacer para iniciar su funcionamiento es inscribir sus estatutos en Cámara de Comercio. Nadie, en realidad, puede tener una absoluta seguridad sobre qué es lo que están haciendo, ni tener a certeza de que sus fondos están siendo utilizados en programas e iniciativas para fomentar el desarrollo social o para ayudar a la población vulnerable.

A nivel legislativo, las obligaciones tributarias de las ESAL se consideran de régimen especial por su naturaleza social. Para tener la exención parcial, la asociación debe ser declarada de utilidad pública**,** y debe cumplir con unos requisitos adicionales, entre los que se destacan destinar el 70% de sus utilidades a fines de interés social y general. Particularmente, las entidades que pertenecen al régimen especial están obligadas a presentar y a declarar todas sus rentas, ya sean exentas y no exentas. Sin embargo, tributan únicamente por las no exentas, es decir, por aquellas que provienen de donativos y donaciones recibidas, cuotas de los asociados, subvenciones y dividendos,

participaciones en beneficios de sociedades, intereses y alquileres procedentes de su patrimonio mobiliario e inmobiliario.

Particularmente, el régimen especial al cual pertenecen las ESAL cumple las siguientes características esenciales:

- La tarifa del impuesto es del 20%;

- Las entidades que lo componen no tienen rentas brutas sino ingresos de cualquier naturaleza, disminuidos en los egresos que sean procedentes.

- No tienen rentas líquidas, sino beneficio neto o excedente.

- No se les aplica el sistema de determinación de la renta por comparación patrimonial ni por renta presuntiva.

Sin embargo, existe una serie de entidades incluidas en este régimen que se consideran exentas en virtud de su objeto social y que, por lo tanto, no tienen que presentar el impuesto. Dentro de este tipo de entidades se encuentran las entidades de acción social, investigación científica y desarrollo, asistencia sanitaria, enseñanza y formación profesional, y promoción cultural.

Principalmente, las obligaciones tributarias de las ESAL se encuentran especificadas en el Decreto 624 de1989, modificado las Leyes 383 de 1997, 488 de 1998 y 863 de 2003, *por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. En su artículo 19, se especifica que las ESAL que se consideran exentas en virtud de su objeto social son aquellas cuyos recursos están destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica y protección ambiental.

En conjunto, dichas actividades deben ser de interés general y sus excedentes deben ser reinvertidos en la actividad de su objeto social. En el Decreto 624 de 1989, también se establece que los contribuyentes referidos en el artículo 19, están

sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del veinte por ciento (20%). En el artículo 357, se establece que para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, y se restará el valor de los egresos que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social, incluyendo las inversiones que se hagan para su efectivo cumplimiento.

Teniendo en cuenta el análisis que se ha planteado, a continuación se presenta una síntesis de los diferentes beneficios de los cuales gozan las ESAL en Colombia:

1. Pertenecen a un régimen tributario especial.

2. Poseen un sistema sencillo para determinar el beneficio neto o excedente, representado en los ingresos de cualquier naturaleza menos los egresos que tengan relación con el objeto social.

3. Pueden tomar con egreso las inversiones de capital utilizadas el cumplimiento de su objeto social.

4. El excedente es exento del impuesto a la renta, en caso de cumplir con las regulaciones de la Ley.

.5. Si la ESAL no cumple con los requisitos para gozar de la exención, la tarifa del impuesto de renta sólo es del 20%.

6. No deben determinar renta presuntiva y renta por comparación patrimonial.

7. No se les obliga a calcular anticipo del impuesto de renta en el evento de tener que aplicar la tarifa del 20% al beneficio neto o excedentes.

8. Sus ingresos no están sometidos a retención en la fuente, a menos que se trate de rendimientos financieros.

9. Aunque están sujetas a fiscalización tributaria por parte de la DIAN, el control es menos riguroso y selectivo.

10. Más del 90% de estas entidades presentan su declaración de renta y complementarios utilizando la exención del impuesto a la renta, de tal forma que no pagan nada al fiscal nacional.

Gracias a esta cantidad de beneficios, se han generado en el país muchas empresas que se inscriben como ESAL, pero que en realidad no poseen ninguna intención social, produciendo así fraudes y evasiones. Lo anterior ha sido tema de discusión a nivel fiscal, pues es fundamental definir los mecanismos adecuados para evitar y sancionar a entidades que bajo una fachada de interés social aprovechan los beneficios y toman para sí mismos los recursos financieros, y para seguir promoviendo el desarrollo y crecimientos de ESAL que estén verdaderamente preocupadas por el desarrollo y mejoramiento del bienestar de la población.

En síntesis, el problema que se ha generado en materia tributaria es que muchas asociaciones y entidades han aprovechado esta figura y estos privilegios para incurrir en fraudes y evasión, lo cual se trata de remediar, precisamente, a través de herramientas y medidas de control, dentro de las que se resalta la nueva reforma tributaria, que se explica a continuación.

Efectos e implicaciones para las Entidades sin Ánimo de Lucro a partir de las observaciones formuladas por la Comisión de Expertos

Uno de los elementos centrales de la nueva reforma es mejorar el control y la vigilancia que existe sobre las ESAL, generado las herramientas necesarias para diferenciar las entidades que en realidad tienen un objeto social determinado y que emplean la totalidad de sus utilidades en proyectos e iniciativas para mejorar el bienestar y calidad de vida de la población, de aquellas que funcionan como una fachada para malversar fondos y cometer fraudes.

Principalmente, uno de los aspectos que más preocupan en materia fiscal es el hecho de que estas entidades reciben recursos por cerca de 130 billones de pesos, y apenas pagan alrededor de 200.000 millones de pesos, lo cual representa una tarifa inferior al 0,2%. (El Espectador, 2015). Sin embargo, lo que resulta aún mucho más preocupante es que gran parte de estos recursos no son utilizados para apoyar y mejoramiento de las condiciones de vida menos favorecidas, o para fomentar el desarrollo social y cultural de la población, sino que se convierten en ganancias para los socios o propietarios de las entidades, por medio de contratos con distintas sociedades o empresas que les pertenecen. A continuación se analizan concretamente los impactos para este tipo de sociedades mediante la aprobación de la nueva reforma tributaria.

A través de la reforma se eliminan mecanismos utilizados por algunos sectores de la economía para no cumplir plenamente con sus obligaciones tributarias, garantizando de esta manera la equidad en la tributación. En este sentido, por medio de la Ley no se pretende modificar la tributación de las ESAL, sino que solamente se regula la creación de una comisión asesora cuya función es la realizar un análisis de esta problemática, planteando posibles soluciones.

Básicamente, con la conformación de la comisión de expertos se trata de verificar que las ESAL cumplan con los criterios necesarios, referentes a su objeto social y utilización de los recursos, para constituirse como entidades que puedan hacer parte del régimen especial de tributación. En otras palabras, el principal objetivo de la comisión es revisar qué ESAL pueden disfrutar de los beneficios de exención, debido a su objeto social, y qué otras deben pertenecer a un régimen tributario distinto.

De esta forma, se puede afirmar que la nueva reforma tributaria no tiene el objetivo de limitar la conformación, el desarrollo y crecimiento de las ESAL, sino por el contrario depurar su funcionamiento, mediante una comisión de estudios que permita separar su figura jurídica y financiera de aquellas otras entidades que no cumplen ningún propósito social, y que abusan de los beneficios que se otorgan a nivel tributario. Por lo tanto, explica Restrepo (2015), en la nueva reforma se generan mejores condiciones para el funcionamiento de las ESAL, excluyendo de los beneficios a aquellas que cometen abusos

y que no utilizan los recursos en el mejoramiento de la calidad de vida de la población vulnerable, o en el desarrollo y crecimiento social.

De esta forma, al crear mejores condiciones y garantías para evitar el fraude y el abuso, se potencia al mismo tiempo el desarrollo de las ESAL, que podrán seguir dedicándose a sus labores sociales sin ningún tipo de limitación, más allá de un control riguroso que permita llevar cuenta de sus operaciones financieras, gastos e inversiones.

En el artículo 32 de la Ley 1739 del 2014, por el cual se modifica el artículo 158-1 del Estatuto Tributario, relacionado directamente con las ESAL, se establece lo siguiente:

Artículo 158-1. Deducción por inversiones en investigación, desarrollo tecnológico o innovación: Las personas que realicen inversiones en proyecto calificados por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia y Tecnología E Innovación como de investigación, desarrollo tecnológico o innovación, de acuerdo con lo, criterios y las condiciones definidas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social mediante un documento CONPES, tendrán derecho a deducir de su renta, el ciento setenta J cinco por ciento (175%) del valor invertido en dichos proyectos en el período gravable en que se realizó la inversión. Esta deducción no podrá exceder del cuarenta por ciento (40%) de la renta líquida, determinada antes de restar el valor de la inversión. Las inversiones o donaciones de que trata este artículo, podrán ser realizadas a través de Investigadores, Grupos o Centros de Investigación, Desarrollo Tecnológico o Innovación. Igualmente, a través de programas creados por las instituciones de educación superior aprobados por el Ministerio de Educación Nacional, que sean entidades sin ánimo de lucro (Congreso de Colombia, 2014).

Como se puede apreciar, en la reforma se continúan garantizando los beneficios en materia tributaria a las ESAL siempre y cuando tengan un objeto claro y definido, que apoyo el desarrollo investigativo y tecnológico, y se compruebe además que su utilización de fondos es correcta.

Por otro lado, en el artículo 44 se establece la conformación de la comisión del sistema tributario, que pretende garantizar una vigilancia y control más efectivo sobre las ESAL:

Artículo 44°. Comisión de Estudio del Sistema Tributario Colombiano. Créase une comisión de Expertos Ad-honorem para estudiar, entre otros, el Régimen Tributario Especial de Impuesto sobre la Renta y Complementarios aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, 105 beneficios tributarios existentes y las razones que los justifican, el régimen del impuesto sobre la ventas y el régimen aplicable a los impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial con e objeto de proponer reformas orientadas a combatir la evasión y elusión fiscales y a hacer e sistema tributario colombiano más equitativo y eficiente. Para estos efectos, la Comisión podrá estudiar materias y realizar propuestas diferentes a las estrictamente tributarias, y convoca expertos de dichas materias, en calidad de invitados (Congreso de Colombia, 2014)

Según las palabras de Serrano (2015), la creación de esta comisión puede alterar considerablemente el funcionamiento y los beneficios que reciben actualmente las ESAL, pues los estudios y análisis desarrollados podrían llevarlos a la conclusión de que es necesario modificar la forma en que tributan esta clase de entidades, reduciendo parcialmente sus beneficios. Sin embargo, es importante reiterar que los cambios sólo se aplicarán en entidades que no tienen un objeto social definido, y en las que se compruebe que no utilizan los recursos para promover el desarrollo social, sino que por el contrario abusan de la figura que poseen, por lo que tendrían salir del régimen tributario especial.

Es importante considerar que hace muy pocos meses, más precisamente el pasado 25 de agosto, la Comisión de Expertos conformada para la revisión del sistema tributario colombiano, entregó su segundo informe de gestión, en donde se habla del régimen tributario especial al que pertenecen las ESAL, señalando los principales problemas que presentan y planteando una serie de modificaciones para mejorarlos.

Principalmente, en el informe se expresa que todas las ESAL que reciben los beneficios a nivel tributario deben tener una finalidad social, y deben aportar al fortalecimiento de valores claves para la consolidación de la democracia, como la equidad,

la igualdad y el desarrollo sostenible. Por tanto, un régimen tributario especial para este tipo de entidades se justifica en la medida en que con ello se estimula el desarrollo de iniciativas y proyectos para fortalecer el desarrollo social.

Por tanto, los beneficios aplicados a este tipo de entidades se deben generar a partir de una exención de las rentas que son derivadas del objeto consignado en la misión social de la ESAL. En esta medida, la comisión sigue apoyando el acceso a un régimen tributario especial por parte de este tipo de entidades, gozando de todos los beneficios que se les ha otorgado en materia de impuestos. Sin embargo, la comisión es enfática en que se deben ajustar los requisitos que le permiten a una entidad acceder a los beneficios, pues actualmente no se está garantizando que al régimen especial pertenezcan las entidades enfocadas en el interés general, y que en realidad contribuyan al fortalecimiento de la democracia nacional.

Esta falta de rigor en los requisitos y en el proceso legal que le permite a una entidad o asociación conformarse como ESAL, es lo que ha permitido que se cometan fraudes e irregularidades, en la medida en que se benefician grupos empresariales y familiares sin ningún interés social, generándose una distribución de utilidades y recursos que no poseen ningún control fiscal.

El punto central están en que, en el informe presentado el 25 de agosto, además de establecer la necesidad de ajustar los requisitos, la comisión propone que, con el fin de evitar el fraude y la evasión, todas las entidades sin ánimo de lucro deben estar sujetas al impuesto de renta y complementarios a las reglas aplicables a las sociedades limitadas, lo cual garantizaría un control más efectivo sobre sus operaciones y su funcionamiento.

Sin duda alguna, un aspecto que resalta dentro del informe de la comisión es el capítulo destinado a analizar la situación de las ESAL. Se deja clara la necesidad de limitar su campo de acciones a actividades no mercantiles, limitar sus gastos administrativos y desarrollar un control más efectivo. Para realizar un análisis más específico, las consideraciones del informe de la comisión en torno a la situación de las ESAL son las siguientes:

- Controlar a la entidad desde la formación de la misma, mediante vigilancia de alguna entidad del Estado y la autoridad fiscal.
- El control debe incluir la aprobación previa para que la entidad pueda ser categorizada como entidad exenta del impuesto a la renta.

- Debe haber una definición clara de la actividad exenta.

- Límite a actividades comerciales desarrolladas por la entidad, en general a un porcentaje por debajo del 40% de sus ingresos totales.
- Mayor control a las donaciones.
- Exigencia de varios requisitos y análisis específicos para que el donante pueda deducir de su renta este gasto.
- Límite de gastos administrativos como porcentaje de los ingresos.
- Límite a operaciones entre partes relacionados, y en algunos casos prohibición de remuneración a directores de las entidades.
- Las ESAL deben genera reportes e informes periódicos sobre información financiera y actividades desarrolladas, con el fin de que sean conocidas no sólo por las entidades de vigilancia, sino también por las la comunidad en general.
- Prohibición de la distribución de cualquier tipo de excedentes.
- Se exige el pago del impuesto predial, con muy pocas excepciones, que dependen de una evaluación de los ingresos y finanzas de la entidad.
- Además de cumplir con los requisitos que se han mencionado, la exención sólo se logra si existe una inversión social de los excedentes del año. Más específicamente, se exige que mínimo un 70% del excedente se invierta en programas relacionados con el objeto social de la entidad, y un 30% máximo en el interés patrimonial.

Teniendo en cuenta estas consideraciones realizadas por la comisión, en caso de ser aprobadas, las ESAL se someterían a un control mucho más riguroso, en lo respectivo a los aspectos que se mencionan en la tabla No. 1

Tabla 1. *Situación actual y futura de las ESAL.*

Aspecto	Actualmente	En caso de ser aprobada la reforma
Requisitos para hacer parte del régimen tributario especial	Aunque las ESAL deben cumplir con un objeto social que les permita disfrutar de los beneficios tributarios, no existe un control adecuado que verifique el aporte económico y financiero para el desarrollo de dicho objetivo.	Se aumentarán los requisitos para las entidades que quieran hacer parte del régimen tributario especial, pues deben demostrar continuamente que sus activos y excedentes son utilizados para el desarrollo de un objeto social claro y definido.
Reportes e informes financieros	Aunque están sujetas a fiscalización tributaria por parte de la DIAN, el control es mucho menos riguroso y selectivo que en otras entidades.	Se les obliga a genera reportes e informes periódicos en torno a su información financiera y contable, para que sean conocidas por los organismos de vigilancia, y por la comunidad.
Control sobre las donaciones	La misma entidad controlaba y vigilaba las	Los organismos de vigilancia se encargarán de vigilar cuidadosamente el origen y naturaleza de cada

	donaciones que le entraban.	donación recibida por la entidad.
Control del gasto	No existe un control riguroso por medio del cual e verifique y se constate que las donaciones sean invertidas efectivamente en el objeto social de la entidad.	Se aumentará el control y vigilancia para verificar que las ESAL que gozan de los beneficios tributarios aporten significativamente al desarrollo social.
Control del excedente	Debido a la carencia de un control efectivo, el excedente podía ser distribuido entre los directivos de la entidad.	Se exige que mínimo un 70% del excedente se invierta en programas relacionados con el objeto social de la entidad, y un 30% máximo en el interés patrimonial.
Impuestos	La mayoría no debe pagar el impuesto predial, como uno de los beneficios que reciben conforme a su objeto social.	Se exige el pago del impuesto predial para todas las ESAL, con muy pocas excepciones.
Remuneración para los directores	En ningún caso se prohibía la remuneración para los directores	Teniendo en cuenta que os excedentes deben ser utilizados en el objeto social y en el fortalecimiento patrimonial, en algunos

		casos, y dependiendo de una estricta evaluación, se pueden prohibir las remuneraciones a los directivos.
Actividades comerciales	No se limita el desarrollo de actividades comerciales, siempre y cuando cumplan con su objeto social	Límite a actividades comerciales desarrolladas por la entidad, a un porcentaje por debajo del 40% de sus ingresos totales.

El análisis que se plantea, es prueba de que se vienen cambios fundamentales para las ESAL en cuanto a su tributación, y que existirá un control mucho más riguroso, en caso de ser aprobada la nueva reforma tributaria, enfocado a analizar cuál es el uso que se le da a los recursos, pues la inversión en el desarrollo y el progreso social es la principal condición que les permitirá a este tipo de entidades seguir disfrutando de los beneficios de pertenecer a un régimen tributario especial.

A partir de la información que ha sido analizada, se puede decir que en gran medida las ESAL seguirán disfrutando de los mismos beneficios que tenían antes. Lo que cambia, es que ya nos es tan fácil acceder a dichos beneficios, y que mantenerse en el régimen tributario especial dependerá de una conducta ideal a nivel legal y financiero, en donde se demuestre con reportes periódicos que tanto las donaciones como los excedentes son invertidos realmente en un objetivo social claro y definido, que es lo único que les permitirá seguir obteniendo las ventajas otorgadas a nivel tributario.

Si bien las ESAL hacen parte del régimen especial que las exime de pagar el CREE, esto no las excluye de ser retenedoras de fuente, pagar el IVA, el Impuesto de Industria Comercio, Avisos o parafiscales, y ahora, en caso de aprobada la reforma, el Impuesto

Predial. Se puede afirmar que el informe desarrollado por la comisión prueba que las ESAL tendrán un control más riguroso, pero que si cumplen de manera adecuada con los requisitos y con el uso de los recursos, podrán continuar realizando, sin ninguna limitación, el desarrollo de una acción social que ayude a fortalecer la democracia, superar la inequidad y contribuir al desarrollo social en Colombia.

Conclusiones

El debate que se ha generado en torno a la situación actual de las ESAL, en donde se han evidenciado casos de fraude y abusos de una figura que les permite obtener ciertos beneficios a nivel tributario, ha demostrado la necesidad de establecer mecanismos de control y supervisión adecuados, que no sólo garanticen el hecho de que este tipo de entidades cumplan son sus objetivos relacionados al desarrollo social, con el fin de que utilicen sus recursos de la manera adecuada, sino que también permitan otorgar de manera justa los beneficios a quienes cumplen con las expectativas de la sociedad.

El desarrollo de este tipo de mecanismos es la estrategia ideal que se debe implementar para evitar la malversación de los recursos que deberían ser destinados para actividades relacionadas con la promoción social, educativa y cultural, y para reformar un régimen que hoy en día acoge como entidades de contribución social a aquellas que no lo son, y que aprovechan los beneficios en materia de impuestos y tributación, sin estar generando ningún beneficio a nivel social.

Sin duda alguna, las ESAL que en realidad cumplen con sus objetivos generan importante beneficios para el país, lo cual obliga a que exista una regulación que les permita seguir disfrutando de los beneficios que han recibido, evitando al mismo tiempo los abusos que han sido generados por algunas de ellas. En este sentido, la función de la reforma establecida a través de la Ley 1739 del 2014 debe ser, antes que limitar la conformación y desarrollo de las ESAL, depurar a aquellas que realizan de manera efectiva su función, y que realmente tienen un espíritu y un propósito filantrópico y social, separando su figura de aquellas que no cumplen con estos parámetros.

Aunque las recomendaciones formuladas por la Comisión de Expertos conformada para la revisión del sistema tributario colombiano no han sido aprobadas, el hecho de que se enfatice la necesidad de ajustar y hacer más rigurosos los requisitos que deben cumplir las ESAL para hacer parte del régimen especial tributario, y de que de ahora en adelante estén sujetas al impuesto de renta y a las reglas aplicables a las sociedades limitadas, es prueba de que en los próximos años cambiará el régimen tributario para las ESAL. Estos cambios deben partir de tres premisas claves: evitar el fraude y la evasión, garantizar un

control más efectivo sobre este tipo de figuras, y proteger y estimular el desarrollo de aquellas que tienen una finalidad y una intención social clara, y que demuestran constantemente el apoyo al desarrollo social y cultural del país.

Siempre y cuando las reformas que se vienen partan de la consideración de estas tres premisas, se puede pronosticar un buen futuro para las ESAL, en la medida en que aquellas que en realidad cumplen con un objetivo de tipo social y apoyan el fortalecimiento de la democracia, tendrán unas condiciones más seguras y confiables a nivel fiscal, y contarán con el apoyo y el seguimiento de una comisión de expertos para garantizar un uso adecuado de los recursos por medio de la cual se cumplan los principios de una misión filantrópica, manteniendo de esta manera los beneficios de pertenecer al régimen tributario especial.

Bibliografía

Araque, J. (2015). En la próxima reforma tributaria habrá cambios significativos en el régimen tributario de las entidades sin ánimo de lucro. Diario del Huila. [En línea] Recuperado el 06 de noviembre en: http://www.diariodelhuila.com/asuntos-legales/en-la-proxima-reforma-tributaria-habra-cambios-significativos-en-el-regimen-tributario-de-las-entidades-sin-animo-de-lucro-cdgint20150928093734178

Asobancaria (2015). Comisión de Estudio del Sistema Tributario (CEST): por buen camino. Semana Económica.

Bird, R., Poterva, J. y Slemrod, R. (2005). Bases para una reforma tributaria estructural en Colombia. Banco de la república.

Congreso de Colombia (2014). Ley 1739 del 2014, por medio de la cual se modifica el estatuto tributario, la ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión, y se dictan otras disposiciones. [En línea] Recuperado el 06 de noviembre en:http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/leyes/Documents/LEY%201739%20DEL%2023%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202014.pdf

El Espectador (2015). Entidades sin ánimo de lucro, al debate legislativo. [En línea] Recuperado el 06 de noviembre en: http://www.elespectador.com/noticias/economia/entidades-sin-animo-de-lucro-al-debate-legislativo-articulo-573738

El Espectador. (2014). Gobierno meterá en cintura a las entidades sin ánimo de lucro. [En línea] Recuperado el 06 de noviembre en: http://www.elespectador.com/noticias/economia/gobierno-metera-cintura-entidades-sin-animo-de-lucro-articulo-527245.

González, F., y Caldero, V. (2000).Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX. Bogotá D.C. Departamento Nacional de Planeación.

Lewin, A. (2005) Historia de las reformas tributarias en Colombia. [En línea]. Recuperado el 06 de noviembre en: http://www.larepublica.co/sites/default/files/larepublica/HISTORIA%20DE%20LAS

%20REFORMAS%20TRIBUTARIAS%20EN%20COLOMBIA%20-%20ALF%20(3).pdf

Oquendo, J. (2015). Entidades sin ánimo de lucro, en la mira de la reforma estructural. El Heraldo. [En línea] Recuperado el 06 de noviembre en: http://www.elheraldo.co/economia/entidades-sin-animo-de-lucro-en-la-mira-de-la-reforma-estructural-186858

Portafolio. (2015). El trabajo de aplicar la tributaria este año. [En línea] Recuperado el 06 de noviembre en: http://www.portafolio.co/economia/reforma-tributaria-2015

Restrepo, J. (2015). Tributación y entidades sin ánimo de lucro. La república. [En línea]. Recuperado el 06 de noviembre en: http://www.larepublica.co/tributaci%C3%B3n-y-entidades-sin-%C3%A1nimo-de-lucro_230121

Sánchez, F y Espinosa, S. (2005) Impuestos y reformas tributarias 1980-2003. Bogotá D.C: Uniandes.

Serrano, J. (2015). Entidades sin ánimo de lucro y tributación. Ámbito jurídico.

Zuluaga, J. (2013). Guía para entidades sin ánimo de lucro: sin fines de lucro, pero sin ánimo de perder. Actualícese. com.