

**ANÁLISIS DEL IMPACTO DE LA APLICACIÓN DE LA LEY 1819 EN LAS
DEDUCCIONES DE RENTAS EXENTAS DENTRO DEL SISTEMA TRIBUTARIO
ESPECIAL**

Gisella Paola Mathiu De Moya¹

Keila de Jesús Vizcaíno Ortega²

- 1. Contadora Pública y Estudiante de Especialización en Tributación. Universidad Simón Bolívar**
- 2. Contadora Pública de la Corporación Politécnico de la Costa Atlántica y Estudiante de Especialización en Tributación. Universidad Simón**

Resumen

Actualmente el Sistema Tributario Colombiano no genera los suficientes ingresos fiscales para cubrir los gastos públicos de la Nación, por lo cual el gobierno generó una nueva Reforma Tributaria para activar el recaudo y disminuir los gastos fiscales más relevantes, al tiempo que se trabajan planes de acción enfocados en combatir la evasión y elusión a los impuestos. En la búsqueda activa por disminuir los gastos fiscales el Gobierno encontró una falla estructural en el Régimen Tributario Especial (RTE) que generaba un aumento injustificado de rentas exentas en el impuesto sobre la renta, para lo cual se realizaron modificaciones normativas contempladas en la Ley 1819 de 2016. El presente ensayo brinda un análisis sobre las consideraciones de la Ley frente a la evasión de las entidades pertenecientes al RTE, al igual que determina el impacto y las posibles mejoras que trajo la misma para la disminución de las rentas exentas.

Palabras Clave

Gasto Público; Gasto Tributario; Régimen Tributario Especial; Sistema Tributario; Renta Exenta; Entidades sin Ánimo de Lucro.

El Estado, en pro de forjar unas políticas públicas que contribuyan a estimular determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía del país, genera unas transferencias que se ejecutan a través de las partidas presupuestales determinadas como Gasto Público. Estas transferencias pueden ser ejecutadas de igual forma por medio de reducciones a las obligaciones tributarias del contribuyente, para las cuales el recurso dejado de percibir por parte del Estado se considera como Gasto Tributario.

Colombia a través de los años ha forjado sus políticas públicas con base a los Gastos Tributarios, afectando directamente la recaudación de los ingresos fiscales debido a que los Gastos Públicos infieren directamente en la determinación de la base gravable del impuesto. Los Gastos Tributarios en el País se componen principalmente de las exenciones aplicadas en el impuesto sobre las ventas y en el impuesto sobre la renta y complementarios. Para el impuesto sobre la renta, es de considerar que las rentas exentas constituyen la mayor parte del gasto tributario de dicho impuesto, por lo cual el Gobierno Colombiano, en su proceso de búsqueda de alternativas para disminución de las mismas, detectó paralelamente fallas estructurales asociadas al Régimen Tributario Especial (RTE). En este sentido, las Entidades sin Ánimo de Lucro (ESAL) cuentan con una de las mayores exenciones del impuesto sobre las rentas, y dado sus considerables beneficios, es importante que dicho régimen se encuentre bien regulado.

Las falencias encontradas incentivaron al Gobierno a establecer una reestructuración del RTE mediante la creación de la Ley 1819 de 2016, en la cual se estipulan todos los cambios generados.

En base a lo anteriormente descrito, el objetivo del presente ensayo comprende el desarrollo de un análisis enmarcado en la estructura del Régimen Tributario Especial y enfocado en el antes y después de la Reforma Tributaria Estructural, examinando detalladamente las causas que

llevaron a la necesidad de implementar una mejora a la reforma anterior (Decreto 4400 del 2004), al tiempo que se busca conocer el impacto generado por parte de la Ley 1819 del 2016 sobre la estructura del RTE en Colombia. El análisis busca determinar si los cambios generados en el régimen constituyeron una mejora considerable sobre los niveles de rentas exentas del impuesto sobre la renta.

El desarrollo investigativo del ensayo comprende un carácter explicativo y deductivo debido a que el estudio está sujeto a la normatividad existente del RET y a un análisis estadístico efectuado. La metodología aplicada parte de un análisis inicial de las fallas estructurales que debilitaron al Sistema Tributario Especial, acompañado de una identificación de los detonantes que incentivaron la evasión y la elusión del impuesto sobre la renta en las Entidades Sin Ánimo de Lucro, afectando directamente el aumento del gasto tributario. La investigación continúa con una revisión de las novedades y aspectos relevantes que trajo consigo la nueva aplicación tributaria al régimen especial establecido en la Ley 1819 de 2016. Por último, se realiza un análisis estadístico basado en informes presentados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) respecto a valores detallados de las declaraciones de renta de personas jurídicas entre el periodo 2014 a 2018. La finalidad del análisis es la de determinar el impacto de la implementación de la Ley sobre las rentas exentas del impuesto sobre la renta. El marco metodológico incluye una sesión de discusión de resultados y conclusiones.

En todos los países del mundo, cada Estado debe garantizar el cumplimiento de los derechos de los ciudadanos como salud, educación, seguridad, justicia, entre otros. Para esto, cada ciudadano está obligado a realizar un aporte de sus ingresos al Estado, los cuales son recaudados por medio de la gestión de Sistemas Tributarios a fin de soportar o sufragar los gastos públicos.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2017) define el Sistema Tributario como un conjunto de tributos vigentes en un país, en un momento determinado. Peláez F. (2018) y Calderón P. (2012) expresan que la finalidad del sistema tributario es la de obtener los ingresos suficientes para financiar los gastos públicos, garantizando una distribución justa de la carga fiscal, minimizando los efectos negativos sobre la eficiencia económica que los impuestos producen, así como los costos de administración y de cumplimiento de las normas tributarias. Dicho sistema es utilizado constantemente por los gobiernos para dar cumplimiento a los objetivos de política pública de cada país, enmarcado en acciones enfocadas en promover el desarrollo de las regiones, incentivar la cultura del ahorro, estimular el empleo y la promoción de sectores económicos determinados, impulsar la protección y conservación ambiental, fomentar la inversión extranjera, entre otros aspectos. Estos objetivos de la política pública deberían estar incluidos dentro del Gasto Público, sin embargo son subsanados mediante reducciones de obligaciones tributarias a los contribuyentes. Esas exoneraciones que el Estado renuncia a recaudar son estimadas como Gasto Tributario.

Se considera como gasto tributario todos los recursos dejados de percibir por consecuencia de las exenciones y beneficios tributarios que otorga el Estado mediante el sistema tributario, y que están compuestos de exenciones, deducciones, créditos, tasas reducidas y diferimientos. Según Stanley Surrey (1970), considerado el padre del concepto de gastos tributarios, el gasto tributario es todo aquel beneficio que otorga el Estado y que corresponde como un programa de gasto, para lo cual debe ser analizado como tal. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE (2002), definió los gastos tributarios como los costos estimados en los ingresos fiscales que producen el tratamiento preferencial a actividades específicas. Por su parte Kraan (2004) citado por Peláez F. (2019), señalan que dichos gastos corresponden con una

transferencia de recursos públicos lograda mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia. Según la CIAT (2011) un gasto tributario se genera cuando hay una pérdida en la recaudación y supone una desviación de alguna disposición tributaria general. Asimismo, el que se persiga un objetivo de política económica o social del Estado o el que se aumente la disponibilidad económica del contribuyente, son también características que delimitan un gasto tributario.

Afrontar el gasto tributario despliega una serie de desventajas que debilitan el Sistema Tributario. Como primera instancia se genera una inequidad horizontal ya que todos los contribuyentes no tienen las mismas preferencias o necesidades de consumo. Por otra parte, se estimula la evasión y la elusión debido a que al generar cambios normativos queda en incertidumbre la aplicación correcta de la exención, propiciando a que los contribuyentes busquen vacíos normativos, dando como resultado un desgaste administrativo y un aumento en la capacidad de fiscalización de las administradoras tributarias.

Históricamente Colombia cuenta con una insuficiencia en el recaudo de los impuestos, pasando por ejemplo del 20% del PIB en el año 2016 al 16,2% del PIB en el año 2019, lo que deja en evidencia la problemática y lo lejos que se encuentran sus niveles en comparación con otros países latinoamericanos y con aquellos pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Frente a esto, la OCDE (2018) estimó que las abundantes exenciones y deducciones sobre el impuesto redujeron en grandes proporciones la base tributaria para generación del ingreso.

En los últimos años el Gobierno Nacional en su búsqueda por mejorar el recaudo ha implementado ajustes importantes enfocados en disminuir el gasto tributario, entre ellos, hacerle

frente al reto de reducir las deducciones, exenciones y tratamientos tributarios especiales en el impuesto sobre la renta.

Cuando se hace referencia a exención fiscal o a su vez rentas exentas, el diccionario de la Real Academia Española lo define como una ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo. En el año 2018¹ las rentas exentas estaban compuestas por el 77% de los beneficios tributarios del impuesto sobre la renta, es decir, las rentas exentas componen el rubro más grande de los beneficios tributarios de dicho impuesto. Es aquí donde se genera la necesidad en el Gobierno Nacional de realizar una revisión exhaustiva sobre esos tipos de renta para determinar cuáles son las que generan un mayor impacto en la elusión de la base tributaria.

Para el desarrollo de esta revisión, el Gobierno Nacional conformó en el año 2015 una Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria con el fin de proponer reformas orientadas a combatir la evasión y elusión fiscal, en el cual se estudiaría el impuesto sobre la renta y CREE, el régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y complementarios aplicables a las entidades sin ánimo de lucro, entre otros. El resultado del informe solicitado generó una serie de recomendaciones para la Reforma Tributaria Estructural, generando una gran preocupación en el desarrollo del Régimen Tributario Especial debido a que se detectó que las Entidades sin Ánimo de Lucro tenían unos objetos sociales muy generales, de tal forma que no se podía asegurar que cumplieran con la finalidad por la cual se les otorgaba tratamiento especial, es decir, no se podía verificar si realmente estaban ejerciendo las

¹ Porcentaje calculado conforme al cuadro No. 1 Beneficios tributarios y costo fiscal asociado para los contribuyentes y personas jurídicas, años gravables 2017 – 2018. Informe presentado por la Coordinación de Estudios Económicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales titulado “El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas años gravables 2017 – 2018”.

actividades sociales por las cuales se les había realizado la disminución de los impuestos. El análisis también contempló la falta de control por parte de la administración tributaria, lo que conllevaba al abuso en los beneficios concedidos. Frente a esto fue sugerido un ajuste en los requisitos y condiciones para que las ESAL pudieran obtener beneficios del RTE, entre ellos el de realizar una solicitud de admisión a dicho régimen. Aquellas ESAL admitidas como RTE tendrían derecho a las rentas exentas por las fuentes derivadas de las actividades que fueran de interés general y de acceso a la comunidad (Fedesarrollo, 2016). Es de recordar que las Entidades sin Ánimo de Lucro, tal y cómo su nombre lo indica, no persiguen ánimo de lucro, es decir no pretenden el reparto entre los asociados de las utilidades que se generen en desarrollo de su objeto social, sino que por el contrario buscan engrandecer su patrimonio propio para el cumplimiento de sus metas y objetivos que por lo general son de beneficio social, bien sea encaminado hacia un grupo determinado de personas o hacia una comunidad en general (Cámara de Comercio de Bogota , 2014)

Un informe presentado por el Banco Mundial (2012) enfoca que existe una alta probabilidad de elusión fiscal debido a que está la posibilidad latente de que algunos agentes económicos utilicen los esquemas de tributación especial para sociedades no lucrativas, con el objeto de buscar rentas. Es así como para mejorar ésta política los analistas recomiendan: Limitar la deducción de donaciones de individuos hacia empresas sujetas al RTE; obligar a los contribuyentes del RTE a informar a la DIAN sobre la identidad fiscal de los donantes de contribuciones; establecer reglas más estrictas para que los contribuyentes puedan estar sujetos al RTE; y considerar la eliminación de la tasa reducida de impuesto sobre la renta del 20%.

A continuación se presentan dos (2) casos de problemas relacionados con Entidades sin Ánimo de Lucro, a fin de contextualizar ejemplos de hechos generadores de evasiones y

elusiones del impuesto sobre la renta. Para ambos casos se hizo un análisis y se determinó el valor que cada Entidad estaba dejando de declarar.

El primer caso hace alusión a un proceso de fiscalización realizado por la DIAN Seccional Bucaramanga contra el Club Deportivo de la Universidad Autónoma de Bucaramanga (UNAB) por el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003, en el cual, mediante requerimiento especial No. 040762006000034 del año 2006, se estableció la modificación de la declaración, en virtud de que rechazaba la renta exenta por la suma de \$31.941.484.000 y en su defecto imponía una sanción por inexactitud por valor de \$11.049.803.000. Dicha determinación fue tomada por parte de la Dian en base a los siguientes hechos:

- Los ingresos reflejados en la declaración de renta correspondían a donaciones recibidas por valor de \$31.400.000.000 y a la suma de \$758.583, de los cuales con la donación recibida fue constituido el fideicomiso FAI CLUB DEPORTIVO UNAB, a través del cual la entidad realizó inversiones de compra y venta de títulos hipotecarios (TIPS), actividad que no cumplía con la finalidad del objeto social de la ESAL.
- Los valores solicitados como renta exenta manifestaban que para el desarrollo de actividades deportivas y educativas se realizaron unas asignaciones permanentes distribuidas por valor de \$8.172.995.000, así como proyectos de inversión a largo plazo por valor de \$32.218.489.000. La DIAN consideró injustificados dichos valores, tomando en cuenta para su apreciación que la asignación fue elaborada después de la presentación de la declaración de renta.
- El Club registró en la contabilidad gastos no operacionales por concepto de venta de acciones por la suma de \$23.224.473.000.

La respuesta por parte del Club fue imponer una tutela en el cual pretendía anular el requerimiento especial estipulado por la DIAN, el cual fue apelado mediante sentencia del 29 de abril del 2009. Dentro de su oportunidad legal el Club hizo uso de su recurso de apelación contra el Tribunal Administrativo de Santander, sin embargo el Consejo De Estado afirmó la decisión tomada como primera instancia (Consejo de Estado , 2011).

Una vez analizado el caso, se concluyó que la entidad estaba dejando de declarar un valor de \$ 6.278.296.800². El cálculo aproximado del mismo se realizó tomando el valor de la renta exenta rechazada por valor de \$31.391.484.000.

El segundo caso está relacionado con un proceso de fiscalización realizado por la DIAN Seccional Cali contra la Fundación W.W.B. Colombia por el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002. La Fundación en su declaración de renta declaró el valor de renta líquida gravable por \$0, y en su efecto no género impuesto a cargo.

Conforme a ésta declaración, la DIAN rechazó el valor de \$760.837.000 correspondiente a la deducción de costos no procedentes con su actividad, es decir, no tenían relación de causalidad con los ingresos o en su efecto no fueron destinados directamente a la salud, educación formal, cultura, deporte, investigación científica o tecnología, ecología y protección animal o programas de desarrollo de interés general para los cuales debía destinarse verdaderamente el rubro. El valor anteriormente mencionado se establecía de depreciaciones, impuestos, provisiones, intereses multas y sanciones y otros gastos no operacionales. La DIAN, al desconocer esos costos no procedentes, efectuó la conversión de los mismos en base gravable para la declaración

² El valor fue calculado por el Autor con la tarifa del 20% perteneciente al Régimen Tributario Especial.

de renta, contemplando un valor a cancelar de \$152.167.000. (Consejo de Estado - Sala de lo Contencioso Administrativo, 2015)

El acto realizado en el segundo ejemplo evidencia que las entidades pertenecientes al régimen especial en algunos casos se deducen hasta un 100% de sus costos, lo que en términos generales es casi imposible de generar ya que en el desarrollo normal de las sociedades se realizan pagos al Gravamen de los Movimientos Financieros (GMF) y éste sólo puede ser deducible hasta un 50% en la declaración. Partiendo de esto, la sociedad como mínimo debería tener como renta líquida gravable el valor del 50% de los GMF cancelados en el periodo.

Al observar ambos casos se puede concluir que dichas entidades hacían efectivos los beneficios tributarios tan sólo por el hecho de considerarse como Entidades sin Ánimo de Lucro, sin tener en cuenta si cumplían o no con la finalidad de su objeto social. Estos hechos ponen en evidencia los problemas de evasión tributaria, partiendo del hecho de que al crear rentas exentas inexistentes se generan evasiones al impuesto de renta y complementarios representados en sumas bastante considerables. Es importante dejar sentado que aunque sólo se describieron dos ejemplos, éste es un problema general encontrado en todo el Sistema Tributario Especial.

Las falencias del Decreto 4400 del 2004 se derivan de varios problemas estructurales que perjudicaban al régimen. Como primera instancia, los objetos sociales de las ESAL no se encontraban taxativamente claras en la Ley, por lo que muchas sociedades, de intereses sociales o no, se clasificaban como Entidades sin Ánimo de Lucro para poder acceder a los beneficios tributarios del Régimen Tributario Especial, generando un aumento significativo del sector. La composición del sector se convirtió en un enigma ya que según datos de la DIAN el 43% de las entidades que figuraban en el RUT como ESAL correspondían a actividades no clasificadas. Lo anterior se puede apreciar en la Tabla 1.

Actividad Económica	Número de Entidades	Porcentaje (%)
No Clasificadas	33.069	43%
Salud	3.295	4%
Religiosas	7.285	9%
Cooperativas	7.670	10%
Otros	25.607	33%
TOTAL	76.926	100%

Tabla 1. *Clasificación de Entidades sin Ánimo de Lucro registradas en el RUT año 2015*

Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Naciones. Dian (2015).

También cabe mencionar que las ESAL no contaban con ninguna clase de control patrimonial debido a que podían acumular sus exentes de manera indefinida sin determinar el impuesto sobre la renta por comparación patrimonial. De igual manera permitían la acumulación indefinida del patrimonio a través de asignaciones permanentes, dando como resultado una acumulación de riqueza sin verificación de su trazabilidad.

Por ello, para mejorar los mecanismos del sistema tributario e ir en búsqueda hacia el perfeccionamiento de las normas que reglamentan el Sistema Tributario Especial, el Gobierno Nacional se enfatizó en las causas que generaban el aumento de la evasión y la elusión fiscal de este régimen, tomando como base los informes realizados por diversas entidades gubernamentales y privadas. Mediante la Ley 1819 del 29 de Diciembre de 2016 se estableció un cambio radical en el tratamiento tributario aplicado a las donaciones efectuadas a Entidades sin Ánimo de Lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial y a su vez se estableció que todas las ESAL serán contribuyentes al impuesto sobre la renta conforme a las sociedades nacionales y excepcionalmente podrán solicitar su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial.

Para dimensionar el impacto generado por dicha Ley primero se deben identificar los cambios más representativos entre las dos reglamentaciones. Cabe resaltar que las modificaciones

introducidas con la Ley 1819 fueron reglamentados por medio del Decreto 2150 del 20 de Diciembre de 2017. La Tabla 2 hace alusión a un cuadro comparativo entre ambos decretos.

Tabla 2.

Cuadro comparativo entre Decreto 4400 de 2004 y el Decreto 2150 de 2017.

Decreto 4400 de 2004	Decreto 2150 del 2017
Considera que todas las Entidades sin Ánimo de Lucro que cumplan con las condiciones del Art. 1 pertenecen al régimen especial tributario.	Para pertenecer al Régimen Tributario Especial las Entidades sin Ánimo de Lucro que cumplan las características del Art. 1.515.1.2 deberán solicitar calificación y permanencia ante la DIAN.
La determinación del beneficio neto excedente gravado es el resultado de la totalidad de los ingresos, ordinarios y extraordinarios, y se restan de los egresos que sean procedentes.	El beneficio neto excedente es el resultado de los ingresos fiscales menos los egresos fiscales. Del resultado anterior se descuentan las inversiones efectuadas del periodo gravable y se adicionan las inversiones de periodos anteriores.
No había información de referencia al respecto.	Las entidades pertenecientes al régimen están obligadas a realizar rentas por comparación patrimonial. En el caso de existir diferencias se tratará como una renta gravable.
Las asignaciones permanentes construidas por el beneficio neto o excedente pueden ser acumulables.	Las asignaciones permanentes corresponden a la destinación del beneficio neto y deben ser ejecutadas a término inferior de cinco (5) años.
Los contribuyentes que realicen donaciones a entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial podrán llevar su donación como 100% deducible.	Los contribuyentes que realicen donaciones a entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial podrán descontar un 25% como descuento tributario.

No había información de referencia al respecto.	<p>Información obligada a reportar: Montos y destinaciones de reinversión, montos y destinación de las asignaciones permanentes, detalle organizacional de la entidad, informe anual de resultado, estados financieros de la entidad, entre otros.</p>
---	--

Fuente: Elaboración propia.

Con la aplicación del nuevo Decreto, todas las donaciones realizadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta no podrán ser llevadas como deducibles, por consiguiente sólo se podrán llevar como descuento tributario al impuesto sobre la renta por el 25% del valor donado en el año o periodo gravable. Lo anterior aplica a las siguientes entidades: Asociaciones, fundaciones, corporaciones, Instituciones de Educación Superior, hospitales, actividades de salud y las ligas de consumidores que estén constituidas como ESAL y que pertenezcan al RTE; de igual manera las entidades no contribuyentes como la Nación, las entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las áreas metropolitanas, la Sociedad Nacional de Cruz Roja Colombiana, las superintendencias, las unidades administrativas especiales, las asociaciones de familia, los organismos de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios de propiedad horizontal o conjuntos residenciales, las asociaciones de exalumnos, las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar familiar, los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas, los partidos o movimientos políticos, las asociaciones y federaciones de Departamentos y Municipios, las entidades de alcohólicos anónimos, los establecimientos públicos, los fondos de capital privado o de inversión colectiva, los fondos de pensiones y los fondos de cesantías.

Las donaciones e inversiones que se realicen en materia de investigación, desarrollo tecnológico e innovación, podrán ser solicitadas como deducciones o como descuentos tributarios del 25% del valor aportado. Los montos máximos solicitados serán establecidos por el Concejo Nacional De Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación (CNBT). Por otra parte se estableció que todas las Entidades sin Ánimo De Lucro serán declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios con la tarifa general y al mismo tiempo podrán ser contribuyentes a dicho impuesto conforme al Régimen Tributario Especial con una tarifa del 20%, siempre y cuando desarrollen actividades meritorias que sean de interés general y con acceso directo a la comunidad. Así mismo deben cumplir con la condición de que ni sus aportes sean reembolsados y ni sus excedentes sean distribuidos.

Cada entidad podrá solicitar y obtener la calificación para pertenecer al régimen. Para ello, deben realizar una inscripción y un registro web adjuntando una serie de documentos que detallan de manera específica la situación económica y la estructura organizacional de la empresa, así como información clara de donantes e informes de gestión donde manifiesten las metas logradas en beneficio de la comunidad. Una vez obtenida la calificación requerida, la entidad podrá recibir todas las exenciones propias del régimen, sin embargo cada año deben renovar la solicitud de permanencia dentro de las fechas estipuladas por la DIAN.

Así mismo, el Régimen Tributario Especial cuenta con la particularidad de que si el beneficio neto o excedente es destinado en el año siguiente a programas que desarrollen el objeto social o la actividad meritoria el monto será exento de la declaración, pero si dicha condición no se llegara a cumplir éste será gravado por el 20% (Art. 358 E.T.). La determinación del beneficio neto o del excedente fiscal se toma de los ingresos y egresos que tengan relación de causalidad.

En caso de generarse una diferencia entre los libros financieros y el fiscal el valor a reinvertir corresponde con el valor fiscal (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018).

Por medio del beneficio o excedente se constituyen las asignaciones permanentes que por regla general son aquellas que se ejecutan para el desarrollo de programas de largo plazo. Estas deben ser establecidas por la Asamblea General como máximo órgano de las Entidades sin Ánimo de Lucro. Adicionalmente en la destinación de éste beneficio neto deben estar incluidos los activos que se adquieran en un término superior a un (1) año, y estos deben reflejarse en el patrimonio de la entidad (Barreto Grisales, 2019).

Con el fin de evitar la distribución indirecta de los excedentes, se exige que cualquier pago que se realice a los donantes, aportantes, fundadores, representantes legales, administradores, conyugues y familiares deberán responder a precios comerciales racionales de acuerdo a la naturaleza de la transacción. De igual manera solamente podrán recibir pagos laborales los administradores, excluyendo a los miembros de la junta directiva y al representante legal, para lo cual deberá demostrarse el vínculo laboral y el pago de los aportes de seguridad social y parafiscales (KPMG, 2017).

Adicional a los cambios tributarios establecidos por la Ley, la DIAN ejercerá una fiscalización constante incluyendo en sus planes anuales un programa de control a las ESAL y en especial a las RTE, creando una dependencia encargada únicamente de fiscalizar dichas entidades (Cámara de Comercio de Medellín, 2019).

Tomando en consideración todo lo mencionado anteriormente, se puede observar el esfuerzo significativo del Gobierno Nacional en fortalecer el Régimen Tributario Especial a fin de garantizar una estructura más sólida y eficiente, enfocada principalmente en no aumentar su carga impositiva, sino que por el contrario se establezca una verificación constante de que los

beneficiarios del régimen estén cumpliendo a cabalidad con sus actividades económicas. Frente a esto se puede inferir que la implementación de la Ley ha permitido cerrar significativamente la brecha de entidades que se aprovechan de la norma para beneficio propio. Ejemplo de esto se puede evidenciar en la disminución significativa correspondiente al 42% que hubo en las renovaciones de las ESAL inscritas ante las Cámaras de Comercio entre los años 2017 y 2018 (Cámara de Comercio de Medellín, 2019).

En el Informe de Gestión y Recaudo del 2018, emitido por la DIAN, no se puede reflejar el impacto efectuado por parte de las Entidades sin Ánimo de Lucro ya que el proceso de solicitud de permanencia se realizó en la misma vigencia. Sin embargo, de las 193.070 ESAL inscritas en el Registro Único Tributario (RUT) a corte de 31 de Diciembre de 2017, sólo solicitaron la inscripción 26.904 entidades, sin incluir cooperativas (Cigüenza Riaño, 2018). En el año 2019, 48.150 entidades contaron con una resolución de actualización al Régimen Tributario Especial (Dirección De Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019). Al disminuir el número de beneficiarios del RTE decrece en forma proporcional el beneficio de rentas exentas en Colombia, dando como resultado la reducción del gasto fiscal. En la Figura 1 se detalla la evolución de las rentas exentas de las personas jurídicas como porcentaje de la renta ampliada.

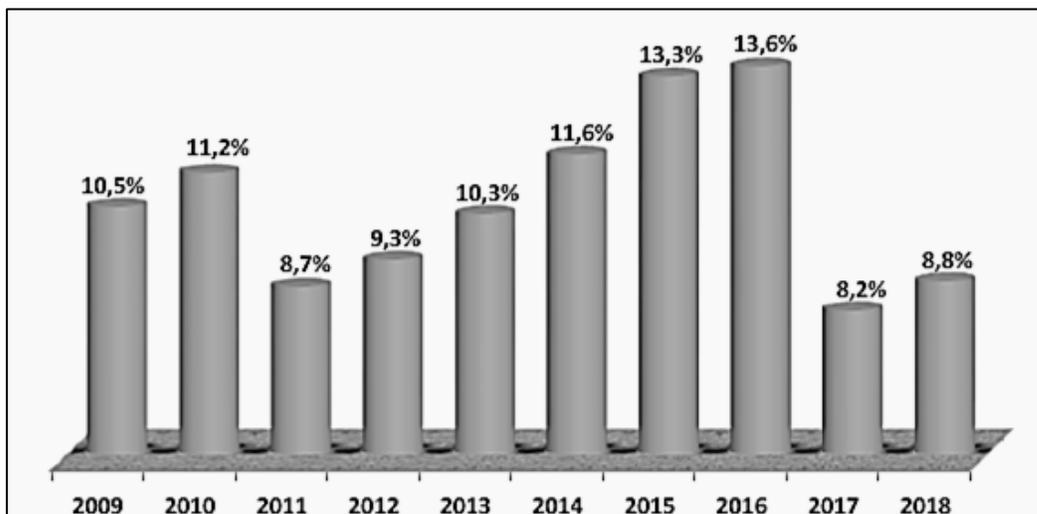


Figura 1. Evolución de las rentas exentas de las personas jurídicas en Colombia, periodo 2009-2018.

Nota: Para el caso se define la renta ampliada como la suma de la renta líquida gravable y las rentas exentas.

Fuente: El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas. Años gravables 2017 – 2018. (Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales, 2019)

La anterior Figura permite observar que antes de la reforma, el porcentaje de rentas exentas venía en aumento. Sin embargo, es de apreciar que las modificaciones introducidas en la Ley 1819 de 2016 contribuyeron de manera significativa a la disminución de dichos porcentajes, pasando del 13,6% al 8,2% entre los años 2016 y 2017, lo que implicó una reducción de 5,4 puntos porcentuales, convirtiéndose así en el indicador más bajo de la serie. Dicha reforma a la normativa cortó la tendencia a la alza de los últimos años.

Las rentas exentas del impuesto de renta y complementarios en el año 2018 se constituyeron por valor de \$11.782 miles de millones de pesos (de ahora en adelante MM), de los cuales el 36% correspondieron al Régimen Tributario Especial por valor de \$4.297 MM. Entre los subsectores económicos que se destacaron por utilizar las rentas exentas en dicho año se encuentran las actividades financieras y de seguros con una participación del 37,4%, las actividades inmobiliarias con 15,9%, la construcción con 10,4%, las industrias manufactureras con el 6,1%, y la educación con el 5,8%.

La Figura 2 permite identificar los sectores económicos con mayor participación en la deducción de rentas exentas pertenecientes al Régimen Tributario Especial en el año 2018.

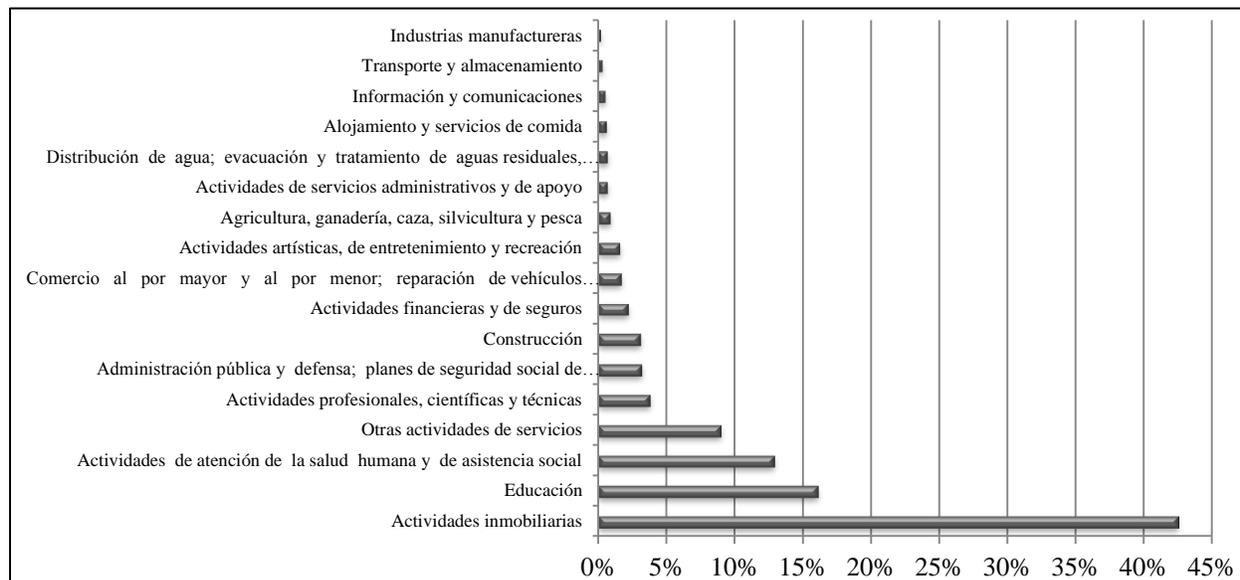


Figura 2. Sectores económicos con mayor deducción de rentas exentas pertenecientes al Régimen Especial Tributario en el año 2018.

Nota: Los porcentajes de participación corresponden con valores consignados en miles de millones de pesos.

Fuente: Elaboración propia con base en el Informe preliminar: Gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas. Años gravables 2017 – 2018 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019).

El sector económico perteneciente al régimen especial con más rentas exentas fue el de actividades inmobiliarias con un 42,5%, representado en \$1.823 MM. Le siguió el sector de educación con un 16,1%, representado en \$691 MM; actividades de la atención humana y de asistencia social con un 12,9%, representado en \$555 MM; y el sector de otras actividades de servicios con un 9%, representados en \$385 MM.

En el 2018 el sector de la educación presentó 9.907 declaraciones del impuesto sobre la renta, de los cuales su renta líquida fue presentada por valor de \$1.065 MM. La Figura 3 deja entrever

las actividades económicas pertenecientes al sector económico de la educación, de los cuales se estima cuanto se descuentan porcentualmente de la renta líquida.

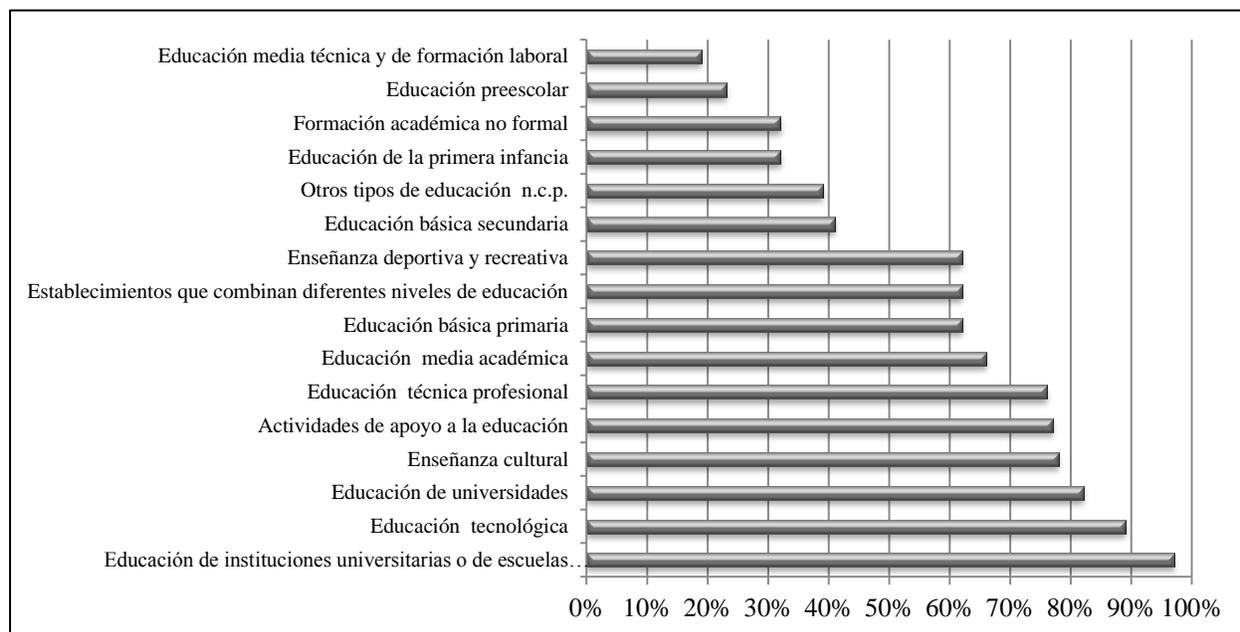


Figura 3. Proporción del descuento de renta exenta según la renta líquida gravable por actividad económica perteneciente al sector educación en el año 2018

Fuente: Elaboración propia con base al Informe de agregados de las declaraciones de renta y complementarios - personas jurídicas. Año gravable 2018 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019).

De la Figura se puede apreciar que las Instituciones de Educación Superior descontaron sus rentas exentas hasta un 97% de la renta líquida a tributar, es decir el 3% restante se convirtió en su renta líquida gravable por la tarifa del régimen tributario especial del 20%. En cambio las entidades de formación no formal, primera infancia, y preescolar se descontaron hasta un 32%, lo que deja entrever una brecha de 65 puntos porcentuales entre universidades y la educación de primera infancia.

A continuación se realiza un análisis específico a la actividad económica de educación en instituciones educativas y escuelas tecnológicas con número CIIU 8543³ a fin de observar el comportamiento de la deducción de sus rentas exentas durante el periodo 2014-2018. El mismo permite ver el impacto obtenido después de la implementación de la reforma tributaria. El año 2019 no se incluye dentro del análisis porque su recaudo todavía se encuentra en operación para éste presente año 2020. Lo anterior se puede apreciar en las Figuras 4, 5 y 6.

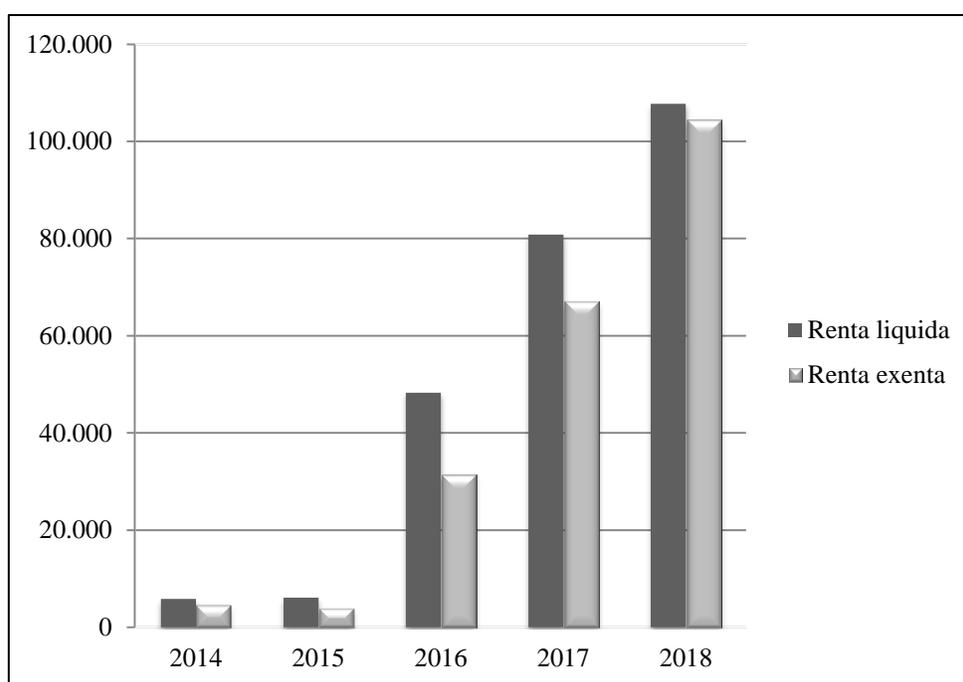


Figura 4. Relación entre renta líquida y renta exenta del CIIU 8543, periodo 2014-2018.

Fuente: Elaboración propia con base a los informes de agregados de las declaraciones de renta y complementarios - personas jurídicas de los años 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019).

³ Clasificación Internacional Industrial Uniforme para actividades económicas de educación.

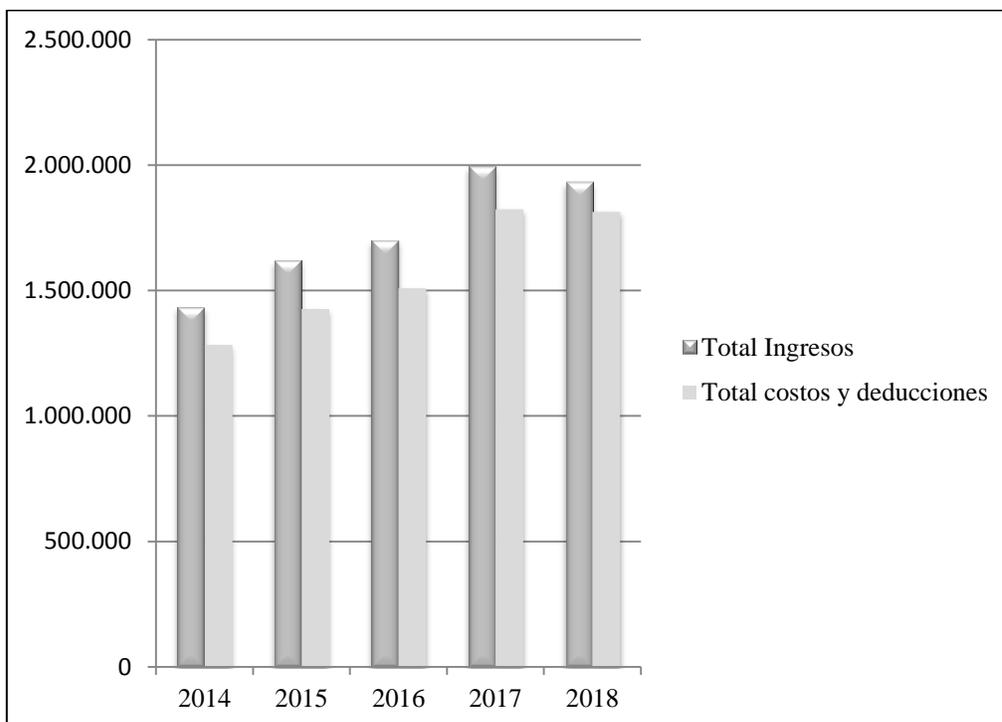


Figura 5. Relación entre total de ingresos y total de costos y deducciones del CIU 8543, periodo 2014-2018

Fuente: Elaboración propia con base a los informes de agregados de las declaraciones de renta y complementarios - personas jurídicas de los años 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019).

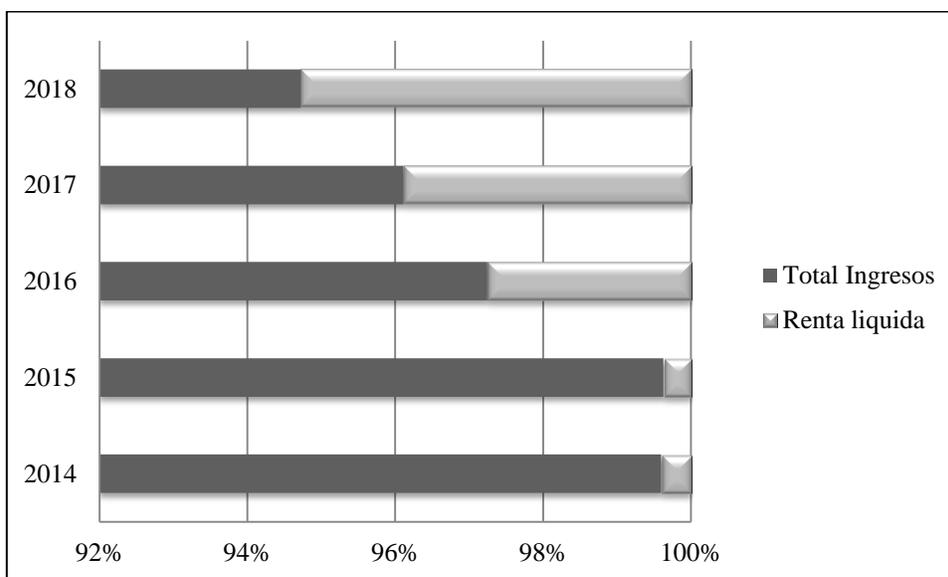


Figura 6. Relación entre total de ingresos y renta líquida del CIU 8543, periodo 2014-2018

Fuente: Elaboración propia con base a los informes de agregados de las declaraciones de renta y complementarios - personas jurídicas de los años 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019).

Las Figuras anteriores permiten apreciar el aumento paulatino de los ingresos relacionados con la actividad económica CIIU 8543 en los últimos años. De igual manera se puede observar el incremento descoordinado de la renta líquida con relación a dichos ingresos. Se supone que al generarse unos ingresos sumamente relativos, así mismo debería ser la proporción de su renta líquida.

Esta diferencia descoordinada se genera por la manera de determinar el beneficio neto o excedente que es base para calcular el impuesto sobre la declaración de renta. En los años 2014 y 2015 se pudo evidenciar que todos sus costos se tomaban como procedentes, generando una renta líquida mínima aplicando la tarifa del 20%. Para el 2017 y 2018, con las modificaciones de la normativa, se incluyeron las inversiones en el cálculo del beneficio neto, afectando de manera directa la base del impuesto, lo cual generó que las entidades fueran más meticulosas al momento de descontar los costos procedentes de la actividad.

De igual manera, al analizar la relación entre renta líquida y renta exenta, no se generó un gran impacto ya que guarda la prudencia de descontar hasta un 98% de su renta líquida.

El ejemplo aplicado sobre la CIIU 8543 deja entrever que las modificaciones a la reforma permiten conocer realmente las rentas líquidas de estas entidades, y aunque en su mayoría se toma como renta exenta, la DIAN podrá realizar mejores procesos de fiscalización conforme a los datos solicitados al momento de realizar la aceptación de la permanencia al Régimen Tributario Especial.

Es de considerar que todo lo planteado en el presente documento permite reconocer que los cambios normativos generados por medio de la Ley 1919 de 2016 si produjeron cambios

significativos en pro de mejorar el sistema de recaudo en Colombia. El enfoque transcendental de la norma se puede considerar como exitosa ya que cumplió su objetivo principal que era el de generar medidas eficaces para combatir la evasión y la elusión de los impuestos, enfocándose en mejorar los vacíos tributarios con los cuales los contribuyentes inescrupulosos sacaban su mayor provecho para beneficio propio y generaban por ende un impacto negativo directo a la disminución de los ingresos fiscales del Estado.

Al imponer el orden al Sistema Tributario Especial, se implementa una mejor visión a la destinación de los gastos tributarios ya que se tiene claro que las exenciones brindadas al RTE realmente generarán mejoras a la contribución de la política fiscal.

El establecer que no todas las Entidades sin Ánimo de Lucro podrán permanecer en el RTE conlleva a mejorar la fiscalización de dichas entidades a la vez que impulsa al aumento del ingreso fiscal. Esto se debe a que muchas ESAL perdieron las exenciones tributarias que el Estado les brindaba anteriormente.

El presente análisis ha dejado claro el panorama actual del Régimen Tributario Especial, poniendo sobre la mesa las falencias y mejoras del sistema a lo largo de los últimos años, así como las mejoras generadas con la implementación de la Ley 1819. Sin embargo, es de considerar que el Estado ahora más que nunca se enfrenta con grandes retos para seguir obteniendo resultados favorables, sobre todo en relación con el proceso de fiscalización, para el cual el objetivo a cumplir debería ser el del 100%. En base a toda la información analizada, se proponen de forma general algunas acciones de mejora en pro de mantener e incrementar los niveles de productividad asociados con el proceso.

- Implementar y desarrollar reportes cuatrimestrales por medio de prevalidadores, donde la entidad perteneciente al Régimen Tributario Especial informe detalladamente de todos los

ingresos recibidos en dicho periodo, enfatizando en el reporte las donaciones recibidas con el fin de controlar las donaciones desmesuradas por parte de los contribuyentes del régimen ordinario.

- Estipular un porcentaje máximo del 98% para la renta exenta conforme a la renta líquida del impuesto sobre la renta. Este hecho generará un monto mínimo de renta líquida, para lo cual existirá una certeza de que la entidad no se descontará costos no procedentes como depreciaciones, impuestos, intereses, multas y sanciones.
- En relación con las asignaciones permanentes, antes de la reforma su tiempo de ejecución era indefinido, pero con la nueva reforma se estipuló que debían ser ejecutadas dentro del año siguiente. Por consiguiente, el Estado facultó a la Asamblea General para aumentar el plazo hasta cinco (5) años según la necesidad. Sin embargo, es bueno considerar que dichas autorizaciones de asignaciones sean aprobadas por la DIAN, de manera que ésta pueda verificar la ampliación y se realice de manera exclusiva cuando se trate de programas cuya ejecución requiera plazos adicionales.

Por último, como resultado de la investigación desarrollada y de toda la información recopilada y analizada, se pueden establecer las siguientes conclusiones:

- El Sistema Tributario en Colombia se encuentra con bajos ingresos fiscales comparado con los ingresos de los países de la OCDE, lo que genera grandes preocupaciones debido a que éstos no cubren los gastos públicos que genera la Nación.
- Para el cumplimiento de los objetivos de la política pública el Estado ha generado durante los últimos años unos altos gastos públicos. Entre los gastos más relevantes se encuentran las rentas exentas, las cuales componen el 77% de los beneficios tributarios del impuesto sobre la renta.

- Antes de la reforma del 2016, el Gobierno tuvo que realizar un estudio para determinar las falencias que generaban y aumentaban los niveles de evasión y de elusión del Sistema Tributario en el país. Dicho estudio dejó entrever el impacto generado sobre el Régimen Tributario Especial con el aumento injustificado de los gastos tributarios por medio de las rentas exentas con las que cuenta este régimen. El mismo estaba justificado por el deseo de mejorar los recaudos fiscales, así como de disminuir los gastos públicos.
- El Régimen Tributario Especial, antes de la Ley 1819 de 2016, se encontraba en un alto grado de evasión y elusión al Sistema Tributario. Las fallas estructurales presentadas permitían que muchas sociedades se catalogaran como Entidades sin Ánimo de Lucro sin realizar objetos sociales al beneficio de la comunidad, solamente motivados por los beneficios y exenciones imputadas a éste régimen.
- Con la Ley 1819 de 2016 se generaron cambios significativos en constitución del Régimen Tributario Especial. Como primera instancia, todas las Entidades sin Ánimo de Lucro son contribuyentes al impuesto sobre la renta conforme a las sociedades nacionales y excepcionalmente podrán solicitar su calificación para pertenecer al Régimen Tributario Especial. De igual manera se realizaron modificaciones en la determinación de los beneficios netos excedentes, obligando a realizar rentas por comparación patrimonial y estipulando que las donaciones realizadas a ESAL sólo podrán llevarse como descuento tributario.
- La disminución del número de beneficiarios del Régimen Tributario Especial se relaciona de forma directamente proporcional con la disminución del valor de rentas exentas efectuadas en el impuesto sobre la renta, dando como resultado una reducción del gasto fiscal.

- Dentro del Régimen Tributario Especial las entidades más beneficiadas por la renta exenta corresponden a las entidades dedicadas a las actividades inmobiliarias, seguidos de las dedicadas a actividades de educación y en tercer lugar las actividades de atención de la salud humana y de asistencia social.
- La nueva forma de determinar el beneficio neto o excedente permitió aumentar proporcionalmente la renta líquida del impuesto sobre la renta, así mismo aumentó el valor de las rentas exentas. Hoy en día el Estado puede tener mayor certeza de que los beneficios brindados por medio de las rentas exentas realmente estén destinados al desarrollo social, indistintamente de que se genere un aumento en las mismas.
- Se debe mejorar el tiempo estipulado para las asignaciones permanentes. De igual manera se debe considerar que la DIAN sea la que realice dicho proceso de autorización y verificación para evitar futuros hechos fraudulentos y un aumento injustificado del patrimonio.
- El proceso de fiscalización de la DIAN debe ser más riguroso para asegurar que se cumpla todo lo contemplado en la norma y disminuir así gradualmente los hechos que generan la evasión y la elusión de los impuestos.
- Para futuras reformas se puede considerar la estipulación de un porcentaje máximo de descuento de renta exenta por 98%, con el fin de que el contribuyente siempre genere una renta líquida gravable mínima que cubra los costos no procedentes estipulados en el Estatuto Tributario.

Bibliografía

- Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento / Banco Mundial. (2012). *El Gasto Tributario en Colombia*. Bogotá.
- Barreto Grisales, Y. M. (2019). Delimitación conceptual de las asignaciones permanentes de las entidades sin ánimo de lucro a partir de la Ley 1819 de 2016 y su Decreto reglamentario 2150 de 2017. *Revista de Derecho Fiscal N° 15*, 145 - 178.
- Calderón Torres, P. (2012). Gasto Tributario. *Revista de Estudios Tributarios*(6), 183-210. Obtenido de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41116/42659>
- Cámara de Comercio de Bogota . (Enero de 2014). *Guía Práctica de las Entidades sin Ánimo de Lucro y del Sector Solidario* . Bogotá: Editorial Kimpres LTDA.
- Cámara de Comercio de Medellín. (2019). *Entidades sin ánimo de lucro: asociaciones, fundaciones y corporaciones*. Medellín: Tragaluz Editores S.A.S.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias . (10 de 2017). *Sistemas Tributarios y Reformas Tributarias. Algunas Ideas del Tema*. Obtenido de <https://www.ciat.org/sistemas-tributarios-y-reformas-tributarias-algunas-ideas-del-tema-parte-1/>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias . (2011). *Manual de Buenas Prácticas en la Medicion de los Gastos Tributarios* . Panamá.
- Cigüenza Riaño, N. (25 de Mayo de 2018). Solo 58% de las Entidades Sin Ánimo de Lucro solicitaron régimen especial. *La República*.
- Consejo de Estado - Sala de lo contencioso administrativo, 68001-23-31-000-2007-00392-01(17872) (Tribunal Administrativo de Santander 14 de Abril de 2011).
- Consejo de Estado - Sala de lo Contencioso Administrativo, 760012331000200701182-01 (Tribunal Administrativo del Valle del Cauca 3 de Junio de 2015).
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales . (Junio de 2019). *Gasto tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos nacionales – año gravable 2018 (Cifras Preliminares)* . Colombia .
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (27 de 04 de 2018). *Concepto unificado ESAL*. Bogotá.

- Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales. (Diciembre de 2019). El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas. Años gravables 2017 - 2018. Colombia.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2019). *Informe de agregados de las declaraciones de renta y complementarios - personas jurídicas. Año gravable 2018*. Recuperado el 27 de Septiembre de 2020, de Portal DIAN: https://www.dian.gov.co/dian/cifras/EstadsticasTDIAN/Salida_agregados_renta_juridicos_AG_2018.zip
- Dirección De Impuestos y Aduanas Nacionales. (2019). *Portal Dian*. Recuperado el 27 de Septiembre de 2020, de https://www.dian.gov.co/impuestos/sociedades/ESAL/Documents/Listado_ESAL_se_les_actualizo_RUT_Responsabilidad_4_a_5.xlsx
- Fedesarrollo. (2016). *Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria - Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Bogotá D.C.
- KPMG. (2017). *Reforma tributaria - Resumen Ejecutivo - Ley 1819 diciembre 29 de 2016*. Bogotá.
- Kraan, D.-J. (2004). Off-Budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, 4(1).
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2018). *Nota de la OCDE sobre la ley de financiamiento en Colombia*. Recuperado el 27 de Septiembre de 2020, de http://www.oecd.org/economy/surveys/OCDE_nota_sobre_la_ley_de_financiamiento_en_Colombia.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE . (2010). Tax expenditures in OECD Countries. *OECD Journal on Budgeting*.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE. (2002). Budget Practices for Budget Transparency. *OECD Journal on Budgeting*, 1(3), 7-14.
- Peláez Longinotti, F. (2018). *Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina: principales estadísticas de la Base de Datos del CIAT*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. Obtenido de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/DT_05_2018_pelaez.pdf

- Peláez longinotti, F. (2019). *Los gastos tributarios en los países miembros del CIAT*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. Obtenido de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2019/DT_06_2019_pelaez.pdf
- Surrey, S. (1970). Tax incentives as a device for implementing government policy: A comparison with direct government expenditures. *Harvard Law Review*, 83(4), 705-738.