

Análisis comparado de la memoria económica como mecanismo de control de las  
Entidades sin ánimo de lucro (ESAL): casos Colombia y España

Luisa Fernanda Agudelo Gallego

Director de tesis: Cristián Camilo Rodríguez Peña

Facultad de Derecho

Maestría en Derecho del Estado con énfasis en Derecho Tributario

Universidad Externado de Colombia

Bogotá, Colombia 2021

## Tabla de Contenido

INTRODUCCIÓN	5
<b>1. CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO, DEBERES Y OBLIGACIONES</b>	<b>7</b>
<b>1.1 Deberes De Información</b>	<b>7</b>
1.1.1 ¿Qué es un deber?	8
1.1.2 ¿Que son los deberes formales?	8
<b>1.2 ¿Qué es las obligación tributaria Sustancial?</b>	<b>10</b>
1.2.1 Diferencias entre deberes Formales y Obligaciones sustanciales	12
<b>2. CAPITULO II: MEMORIA ECONÓMICA EN ESPAÑA Y COLOMBIA</b>	<b>15</b>
<b>2.1 Memoria Económica Del Régimen Español</b>	<b>15</b>
2.1.1 Planteamiento	15
2.1.2 Exposición de motivos para la obligación de la Memoria Económica	16
2.1.3 Establecimiento del origen de la obligación de la Memoria económica en España	16
<b>2.2 La Memoria Económica En Colombia</b>	<b>18</b>
2.2.1 Planteamiento	18
2.2.2 El entendimiento para la Comisión de Expertos	19
2.2.3 Contenido de la memoria económica en Colombia	23
a. Aspectos procedimentales	30
2.2.4 La memoria económica como control tributario	31
2.2.5 La fiscalización tributaria	34
a. Concepto de Fiscalización.	35
b. Facultades de fiscalización.	36
2.2.6 Reglamentación de la memoria económica en España	39

	3
2.2.7 Contenido de la memoria económica en España	40
<b>2.3 Comparación de la memoria económica en Colombia con la memoria económica en España</b>	<b>45</b>
<b>3. CAPÍTULO III: MEMORIA ECONÓMICA E INFORMACIÓN EXÓGENA</b>	<b>50</b>
<b>3.1 La Memoria Económica Frente A La Información Exógena En Colombia</b>	<b>50</b>
3.1.1 Planteamiento	50
<b>3.2 Similitudes y diferencia de la memoria económica y la información exógena en Colombia</b>	<b>51</b>
3.2.1 Información Exógena	51
3.2.2 Contenido de la información exógena	53
CONCLUSIONES	60
BIBLIOGRAFÍA	66
ANEXOS	72

### **Listado de tablas**

Tabla 1 <i>Entidades del RTE por actividad económica año 2019</i> .....	33
Tabla 2. <i>ESAL por rango de ingresos en UVT</i> .....	34
Tabla 5. <i>Exposición de motivos</i> .....	45
Tabla 6. <i>Leyes y decretos que reglamentaron la memoria económica.</i> .....	46
Tabla 7. <i>Obligados a presentar la memoria económica.</i> .....	46
Tabla 8. <i>Contenido de la memoria económica.</i> .....	47

Tabla 3: <i>ESAL a las que les fue actualizado el RUT de oficio pasado a pertenecer al régimen ordinario por no presentar solicitud de permanencia resolución 012965 del 27 de septiembre de 2018</i> .....	64
---	----

Tabla 4 <i>Datos sobre las ESAL registradas en la DIAN entre el 2019 y el 2020 y calificadas dentro e RTE para el 2021</i> .....	65
--	----

### **Listado de gráficos**

Gráfico 1. <i>Contenido de la memoria económica en Colombia</i> .....	30
Gráfico 2. <i>Contenido de la memoria económica en España.</i> .....	43

## Introducción

La reforma tributaria del año 2016 fue una reforma estructural que implicó cambios drásticos en la forma de tributación de los contribuyentes. Uno de estos cambios fue dirigido a las entidades sin ánimo de lucro (ESAL), que durante un tiempo venían, probablemente, desarrollando sus actividades con muy poco control fiscal. En efecto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no tenía mayor certeza sobre si estas entidades realizaban sus actividades en debida forma y en cumplimiento de los requisitos establecidos para obtener los beneficios propios de estas figuras jurídicas.

Tanto los representantes legales, revisores fiscales y contadores públicos de estas entidades, deben actualizar los conocimientos acerca de los cambios que trajo la ley 1819 de 2016, emitida por el congreso de Colombia, cambios que podrán afectar (positiva o negativamente) a estas entidades.

Así pues, en la presente monografía se realiza un estudio de derecho comparado que busca exponer una figura nueva en el ordenamiento jurídico colombiano, esta es: la memoria económica, cuya implementación ya se ha desarrollado en el derecho formal de otros países de referencia para nuestro país, como lo es el caso de España.

Ahora bien, la DIAN tiene dentro de sus funciones velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, para ello, cuenta con facultades de fiscalización tributaria que le permiten solicitar información y establecer requisitos que deben cumplir. Toda esta información que el contribuyente suministra a la DIAN, hace que esta pueda

detectar indicios de evasión<sup>1</sup> o de elusión<sup>2</sup>. Por lo anterior, la ley 1819 de 2016 realizó varios cambios a las normas a las que se deben acoger las ESAL del régimen tributario especial, obligándolas a cumplir una serie de requisitos para poder permanecer en dicho régimen, haciendo especial énfasis en la memoria económica.

Así, este documento tiene el propósito de describir el funcionamiento de la memoria económica como medio de control tributario respecto de las ESAL, de las facultades que tiene la DIAN de solicitar dicha información, de sus facultades de fiscalización y de qué tan importante puede llegar a ser dicha memoria económica para el control tributario. Es decir, si se trata de un deber formal o deber sustancial, por lo tanto, se describen los conceptos de cada uno de estos deberes. Además, se compara la memoria económica como instrumento con la información exógena (mecanismo previamente existente) para identificar diferencias y similitudes entre los mismos.

Adicionalmente, y como aporte a la investigación, se realiza un análisis a los resultados que genera la DIAN, en la que define quienes pueden permanecer y/o calificarse en el régimen tributario especial de las ESAL. Finalmente, se analiza la memoria económica de Colombia con

---

<sup>1</sup> Para comprender mejor el concepto de evasión tributaria, se puede apropiarse la definición establecida en la doctrina y expresada por la DIAN de la siguiente manera: “La evasión tributaria es el conjunto de acciones u omisiones orientadas a reducir parcial o totalmente el monto de impuestos que legalmente le corresponde aportar a un contribuyente. Estas prácticas van desde el ocultamiento total del sujeto del tributo, que trata de hacerse invisible ante la administración tributaria, hasta la falsificación de información que sirve de base para determinar la contribución.” (DIAN - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-, 2021)

<sup>2</sup> La elusión como concepto tiene una mayor dificultad de definición y a nivel de doctrinas aún faltan consensos, sin embargo, las siguientes definiciones pueden ayudar a mejorar la comprensión del mismo. Desde la óptica de (Cahn-Speyer Wells, 2009). “El fenómeno de la elusión fiscal suele principalmente denominarse en la doctrina universal como “abuso de las formas jurídicas” o “fraude a la ley”” (pág 2). Mientras que otra definición sobre elusión se puede observar en (Ocho, 2004), citada por (Bedoya & Rua, 2016) cuando expresa; “la elusión fiscal es la no configuración de la hipótesis establecida en la norma tributaria como hecho imponible, o que de configurarse se provoque una carga mucho menor, mediante la realización de hechos que aisladamente son lícitos.”

la memoria económica de España, país que le ha servido como referente a Colombia en muchos de los cambios tributarios que trajo consigo la ley 1819 de 2016.

## **1. Capítulo I: Marco Teórico, Deberes y Obligaciones**

### **1.1 Deberes De Información**

Como contribuyentes, todos debemos cumplir unos deberes formales y unas obligaciones sustanciales, estos se encuentran formalizados a través de los mandatos establecidos en la Constitución. En ese sentido, el artículo 95 constitucional y, más específicamente su numeral 9, señalan lo siguiente:

“La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. [...]

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.” (Constitución política de Colombia, 1991).

De conformidad con este mandato constitucional, el artículo 571 del Estatuto Tributario (ET) de Colombia establece que: “Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio.” (Congreso de la República de Colombia, Marzo 30 de 1989).

Es claro, según lo anterior, que se deben cumplir tanto unos deberes formales como sustanciales con el fin de cumplir el mandato constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del estado (como integrantes del mismo y destinatarios de sus

beneficios). Por ende, con el fin de que se tenga un mejor entendimiento, debemos aclarar las diferencias entre los conceptos de deberes formales y obligaciones sustanciales.

### ***1.1.1 ¿Qué es un deber?***

Para definir y diferenciar los deberes formales y obligaciones sustanciales, es necesario definir los conceptos, así: Se puede definir como deber a una responsabilidad que tiene una persona, bien sea persona natural o una persona jurídica, ante otra persona de iguales características. Para la Corte Constitucional en la sentencia T-125/94, los deberes constitucionales son aquellas conductas o comportamientos de carácter público, exigibles por la ley a la persona o al ciudadano, que imponen prestaciones físicas o económicas, y que afectan, en consecuencia, la esfera de su libertad personal.

Los deberes formales y las obligaciones sustanciales, parten desde una ley hecha por el Estado, de la que nacen dichos deberes y dichas obligaciones, lo que conlleva a que todos los contribuyentes se acojan a ellas y las cumplan, pues bien, vemos como se hace necesaria la participación de los contribuyentes para que el Estado pueda obtener ingresos y de esta manera poder cubrir sus gastos, participación que se da por la obligación de contribuir al estado mediante el pago de unos impuestos.

### ***1.1.2 ¿Que son los deberes formales?***

Escalante y Hulett (2009) definen que los deberes formales son “el conjunto de normas reguladoras de los procedimientos que la administración tributaria utiliza, para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo finalmente percibido” (p. 39).

Se puede decir entonces que las obligaciones formales son todos los procedimientos y trámites de forma que debe realizar el obligado tributario para poder llevar a cabo o cumplir con la obligación sustancial. Dentro de las obligaciones formales se puede poner como ejemplo: la obligación de declarar, la obligación de inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT), la obligación de reportar medios magnéticos -entre otros-.

En otro sentido, la jurisprudencia ha ratificado en sentencia de la Corte Constitucional C 733/03 que el desarrollo y perfeccionamiento cada vez más creciente del sistema tributario y la gran preocupación por el control a la evasión tributaria y al contrabando, entre otros asuntos, ha generado la necesidad de contar con herramientas de información sobre la realidad económica y personal de los contribuyentes. También ha coadyuvado el traslado de la gestión tributaria hacia nuevas fuentes de recaudación y obtención de datos con relevancia tributaria, las autoliquidaciones, las retenciones, etc., que multiplican las obligaciones formales involucrando además de los contribuyentes a otras personas, como por ejemplo a los agentes retenedores o a los responsables directos del pago del impuesto, con lo cual la conexión existente entre dichas obligaciones y la obligación tributaria material se va difuminando; es más, se han desarrollado obligaciones formales orientadas a la obtención de mera información respecto de ciertos datos con relevancia tributaria.

Se puede evidenciar como la Corte Constitucional tiene claro que uno de los objetivos de una administración de impuestos es velar por el control a la evasión tributaria, valiéndose de herramientas que ayuden a brindar una información más certera del contribuyente e involucrando a otras personas que tengan alguna relación comercial con el mismo, con el fin de conocer el

verdadero estado económico, todo esto mediante una herramienta llamada obligación o deber formal.

## **1.2 ¿Qué es las obligación tributaria Sustancial?**

Gianini (1957), en su libro “Instituciones de derecho tributario”, afirma que de la relación jurídico-impositivo deriva en una serie de derechos y deberes recíprocos entre el estado y los ciudadanos, unos de carácter sustancial y otros de naturaleza formal. Dice el autor, que los deberes de naturaleza formal son todo el conjunto de operaciones que se necesitan realizar para poder concretar la liquidación del impuesto y que los deberes de carácter sustancial cumplen con varias características como son: la obligación fundamental de satisfacer al ente público una suma determinada a título de impuesto, los diversos elementos positivos y negativos que integran la situación de hecho con los cuales la ley conecta la deuda impositiva, otra de la características de las cuales habla Gianini (1957) es que existen prestaciones pecuniarias de carácter accesorio, a las que está obligado el contribuyente y otras personas, bien con carácter normal, bien por efecto del incumplimiento de la obligación principal o de los deberes formales impuestos a aquellas por la ley.

Para Sainz de Bujanda (1973), es muy importante que exista la educación tributaria y que el contribuyente por si solo logre contribuir al estado sin necesidad que sea una obligación, por lo que en su libro afirma:

El repertorio de acciones en que se exterioriza la conducta de un contribuyente educado, no puede agotarse en aquellas que oficialmente se le exigen—quiere decir, en las que se definen y tipifican por los órganos administrativos de gestión tributaria--, sino que ha de extenderse a todas cuantas

deriven de tipo de cultura vigente en nuestro tiempo y, más concretamente, de los principios generales inspiradores del ordenamiento jurídico” (Sainz de Bujanda, 1973, p. 103).

La obligación tributaria sustancial es el deber de hacer algo, esto se refiere en el argot tributario, a la obligación de tributar, es decir, de pagar el impuesto. La obligación tributaria sustancial nace de la ley cuando se realiza el hecho generador que da lugar al impuesto, es decir después de cumplir con los deberes formales como por ejemplo declarar, y, finalmente, se debe pasar a la obligación sustancial que sería pagar el impuesto.

Sainz de Bujanda (1973) enfatiza en que se deben determinar cuáles son las acciones que integran el comportamiento de un contribuyente, es decir, qué debe cumplir o qué debe realizar en cuanto a lo que se le está pidiendo. Lo anterior se refiere a las acciones que están reflejadas como obligatorias en las leyes pero que debemos extenderlas más allá y no pensar solo en lo que nos obligan a hacer porque lo vemos escrito, sino también en todas las acciones que se derivan de su cultura, sus costumbres, etc. Esto implica que se cumplan como mínimo todos esos principios generales de un ordenamiento jurídico (en este caso de Colombia), principios que son racionales y humanos, y que nos llevan a hacer el bien y evitar el mal.

Dicho lo anterior, el autor menciona dos repertorios de acciones que integran el comportamiento del contribuyente educado; por una parte, el cumplimiento de obligaciones y deberes, y por la otra la fiscalización por el contribuyente de la acción estatal en el ámbito tributario. Con respecto al cumplimiento de obligaciones y deberes, afirma que, si un contribuyente posee educación tributaria, el estado tiene en sus manos el más potente instrumento de lucha contra el fraude y, además, dice que: “un contribuyente educado es un contribuyente que no defrauda” (Sainz de Bujanda, 1973, p. 105)

En este caso, es válido lo que expresa el autor respecto a que el contribuyente debe tener una educación tributaria basada no solo en lo que está escrito por medio de una ley, sino de acuerdo a sus principios morales, religiosos, etc. En la práctica, no es un secreto que la ley 1819 del año 2016 tuvo como fin principal el de eliminar o por lo menos minimizar el fraude en Colombia, y por ello toda la reestructuración que se dio a las entidades del Régimen Tributario Especial. Como se observa, la realidad dista mucho del espíritu de fundamento teórico.

Concretamente, para tener una educación tributaria y que el contribuyente cumpla con sus deberes es importante velar por el buen manejo de los ingresos que obtiene el Estado mediante el pago que realizan los colombianos de sus impuestos, recursos que, si bien son invertidos en el gasto público, también es cierto que muchos de esos recursos se desvían y se malgastan. Como lo registra Transparencia Internacional en su Índice de Percepción de la Corrupción 2020, el país está situado en el puesto 92 entre 180 países a nivel global y el panorama no es nada alentador, porque “Entre los países que hacen parte de la OCDE, Colombia ocupa el penúltimo puesto entre 37 países, superando únicamente a México” (Diario La República, 2021).

Todo lo anterior, genera de cierto modo una excusa perfecta para que el contribuyente (por más educación tributaria que pueda recibir) se resista al pago de los impuestos que le corresponden y, en buena parte, prefiera evadir o disminuir de alguna manera dicho pago. Esta práctica no es correcta ni deseable, pero suele ser común entre los contribuyentes.

### ***1.2.1 Diferencias entre deberes Formales y Obligaciones sustanciales***

Ahora bien, aunque ya se han desarrollado las definiciones conceptuales de lo que son los deberes formales y las obligaciones sustanciales, así como los aportes de algunos doctrinantes, aún queda la inquietud del ¿por qué hablamos de la palabra deberes para referirnos a los

formales? y ¿por qué nos referimos a obligaciones para referirnos a lo sustancial?, además, ¿por qué se diferencian de esta manera?

Pues bien, ya sabemos que aunque los deberes formales poseen una relación directa con la obligación sustancial, el contenido de los deberes es distinto al de la obligación, no solo por la naturaleza de la prestación, sino fundamentalmente por la posición jurídica que ante él asume el particular y la administración financiera. En palabras de Piza y Castro (2017)

Los deberes se diferencian de las obligaciones, fundamentalmente por dos razones: a. Los deberes se dan en virtud de potestades o prerrogativas administrativas, mientras que las obligaciones generan un derecho de crédito (derecho subjetivo), y b. los deberes no son exigibles por vía ejecutiva, lo que no quiere decir que el legislador no prevea sanciones por su incumplimiento, mientras que las obligaciones pueden ser objeto de un proceso ejecutivo. (p. 54)

En este sentido, se observa cómo se marca la diferencia entre un deber formal y una obligación sustancial. Es así como la DIAN posee el poder que la ley le confiere para exigir el cumplimiento de un deber formal con el fin del velar por un interés general, que conllevará a que pueda exigir a un sujeto o sujetos, en este caso los contribuyentes Esta es una conducta que determina o que obliga a que cumplan con un derecho de crédito a favor de la misma. Para el caso del incumplimiento, la DIAN podrá así mismo ejercer un proceso ejecutivo para realizar el cobro coactivo de dicha obligación.

Ahora bien, dicho todo lo anterior y con el fin de darle el lugar a este trabajo de investigación, que refiere a la memoria económica que están obligados a presentar las ESAL como requisito para calificar y permanecer en el régimen tributario especial, es importante poder darle la clasificación correcta y adecuada dentro de los deberes. Es claro que un deber formal son

todos los procedimientos y trámites que realiza un contribuyente y que generan una obligación sustancial (el pago de un tributo a la administración).

En este entendido, ¿el envío de la memoria económica en dónde se puede clasificar? pues de ella no se desprende una obligación sustancial, por lo que nos preguntamos ¿es un deber formal? Para contestar estas preguntas es importante definir la memoria económica.

Hecha la revisión necesaria en sendas leyes comparadas en este trabajo de investigación, no fue posible encontrar desde lo conceptual una definición que satisficiera la pregunta de ¿qué es la memoria económica? y, por lo tanto, para el caso particular se considerará como memoria económica a un mecanismo de fiscalización cuyo propósito es controlar de manera eficiente y eficaz las ESAL, obligándolas a presentar una serie de información concisa y detallada sobre sus operaciones en un año gravable. También se puede decir que la memoria económica es un documento probatorio para la ESAL ante la administración, en el cual le confirma que ha desarrollado durante un año gravable una actividad meritoria de interés general y que los excedentes que le queden durante dicho año se reinvertirán en la misma actividad, todo ello con el fin de mantener su permanencia en el régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro.

Finalmente, una vez analizados los conceptos de lo que es un deber formal y una obligación sustancial, se sabe que una obligación sustancial se origina a cargo de un contribuyente cuando realiza el hecho generador y tiene como objetivo pagar un impuesto, mientras que un deber formal lo que persigue es facilitar información de forma con el fin de llegar a cumplir la obligación sustancial. Se puede concluir que la memoria económica es un deber formal que exige como trámite la presentación de información detallada y organizada a la

administración de impuestos con el fin de obtener la calificación o permanencia en el régimen tributario especial y sin dar lugar a la obligación sustancial.

## **2. Capítulo II: Memoria Económica en España y Colombia**

### **2.1 Memoria Económica Del Régimen Español**

#### ***2.1.1 Planteamiento***

Al igual que en Colombia, en España existen leyes y normas que se deben cumplir con el fin de que los contribuyentes tengan acceso a beneficios tributarios, por lo que se exigen requisitos para poder obtenerlos y para controlar a aquellos que quieran mantenerlos, lo anterior verificando que realicen actividades de interés general. Así pues, la memoria económica es uno de estos requisitos que también se exigen a las entidades sin fines de lucro en dicho país.

Teniendo en cuenta lo anterior, en este capítulo se aborda la memoria económica exigida en España, sus orígenes, reglamentación y contenido. Se pretende establecer el contenido jurídico de una memoria económica en dicho país y por qué la deben enviar las entidades sin fines de lucro que quieran tener los incentivos y beneficios fiscales que les ofrece el estado español. Adicionalmente, se determina si esta memoria económica es un deber formal o sustancial, un derecho o un requisito, si sirve o no como control tributario, cuáles fueron los motivos que llevaron a expedir la norma que reguló dicho deber, cuál es el alcance de esta memoria económica, así como las características, funciones, forma de elaboración y presentación de la misma.

### ***2.1.2 Exposición de motivos para la obligación de la Memoria Económica***

En España, en el año de 1994 fue aprobada la ley 30 del 24 de noviembre, donde se revisan aspectos relacionados con las fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Lo que se pretendía con esta ley, era por un lado actualizar la regulación que tenían las fundaciones y, por otro lado, incentivar a los particulares y privados a realizar actividades de interés general, ya que se venía teniendo una gran participación del sector privado con logros evidentes de este sentido en el país.

Luego de la ley 30 de 1994, se expide la ley 49 del 23 de diciembre de 2002, que se hacía necesaria con el fin de agregar nuevos elementos que complementaran los ya existentes en la ley 30 de 1994 (de los incentivos fiscales). En este contexto, se buscaba ajustar y flexibilizar aspectos que para el estado parecían desfasados y obsoletos, ya que los requisitos para poder acogerse a los beneficios y alicientes fiscales de las entidades sin fines lucrativos eran inflexibles. El propósito fue apoyar los esfuerzos que ha realizado el sector privado para promover actividades de interés general, de manera que se mantuvieran los incentivos ya establecidos en la ley 30 de 1994, ampliándolos y creando otros más.

### ***2.1.3 Establecimiento del origen de la obligación de la Memoria económica en España***

Ahora bien, la obligación de la memoria económica en España tiene sus orígenes en el año 2002, con la expedición de la ley 49 del 23 de diciembre del mismo año, sobre el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, elementos que motivaron la actualización de la normativa que regía a las fundaciones, además de la necesidad de incentivar al sector privado y a sus acciones de interés general.

Dicha ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en las mismas en consideración a su función social, actividades y características. De igual forma, tiene por objeto regular los incentivos fiscales al mecenazgo. Según la ley se entiende por mecenazgo “la participación privada en la realización de actividades de interés general” (Ley 49, 2002, Artículo 1).

La ley 49 del 23 de diciembre de 2002 en su artículo 3 numeral 10 expresa que una de las obligaciones que se deben cumplir para pertenecer al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en España, es la de enviar una memoria económica, y en este sentido conmina a dichas organizaciones a “Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles” (Ley 49, 2002, Artículo 3, n° 10).

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria, deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número. Reglamentariamente, se establecerán el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse.

Como se puede observar en el contenido de la ley 49 de 2002, al igual que en Colombia mediante la ley 1819 de año 2016, todas las entidades que quieran pertenecer al régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos dentro de sus requisitos, deben calificarse mediante el envío de una memoria económica donde muestren de forma detallada cuáles fueron sus ingresos y gastos del ejercicio, cuáles son sus proyectos y cuál es su participación en

entidades mercantiles en caso de que las tuvieran y así garantizar su permanencia dentro del régimen especial.

## **2.2 La Memoria Económica En Colombia**

### ***2.2.1 Planteamiento***

Para el desarrollo de este capítulo, se tomará como referencia el artículo 95 de la Constitución Política de Colombia (1991) en su numeral 9, ya expuesto en la introducción. Así pues, en Colombia todos deben cumplir con obligaciones y deberes, el Estado Colombiano necesita ingresos para poder cumplir con el gasto público. Es por ello que se deben determinar formas de recaudo de manera eficiente y eficaz, que logren que todos los contribuyentes sean responsables directos del tributo con igualdad. En algunos casos, el Estado Colombiano brinda beneficios a entidades sin ánimo de lucro que realizan actividades de interés general, beneficios (exenciones) que están condicionados al cumplimiento de unos requisitos previamente establecidos.

Este capítulo pretende establecer el contenido jurídico de una Memoria Económica a las entidades que tienen el propósito de continuar en el régimen tributario especial de las ESAL, determinar si es un deber formal o sustancial, y si sirve o no como control tributario por parte de la DIAN. Además, establecer cuál es el alcance de esta Memoria Económica, así como las características, funciones y forma de elaboración y presentación de esta.

De igual forma, se pretende dar a conocer los resultados que se generaron una vez las entidades presentaron su memoria económica estableciendo a partir de ello la posibilidad de permanecer en el régimen tributario especial.

### ***2.2.2 El entendimiento para la Comisión de Expertos***

En Colombia, existió una comisión de estudios del sistema tributario colombiano, mejor conocida como la “comisión de expertos”, creada por mandato legal mediante la Ley 1739 año 2014 artículo 44 en donde se estableció lo siguiente:

Créase una Comisión de Expertos ad honórem para estudiar, entre otros, el Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la Renta y Complementarios aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, los beneficios tributarios existentes y las razones que los justifican, el régimen del impuesto sobre las ventas y el régimen aplicable a los impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial con el objeto de proponer reformas orientadas a combatir la evasión y elusión fiscales y a hacer el sistema tributario colombiano más equitativo y eficiente. Para estos efectos, la Comisión podrá estudiar materias y realizar propuestas diferentes a las estrictamente tributarias, y convocar expertos de dichas materias, en calidad de invitados.

La Comisión se conformará a más tardar, dentro de los dos (2) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, será presidida por el Director General de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o su delegado y deberá entregar sus propuestas al Ministro de Hacienda y Crédito Público máximo en diez (10) meses contados a partir de su conformación, quien a su vez presentará informes trimestrales a las Comisiones Económicas del Congreso de la República.

El Gobierno Nacional determinará la composición y funcionamiento de dicha Comisión, la cual se dictará su propio reglamento (Ley 1739, 2014, Artículo 44).

Como se puede observar, uno de los principales objetivos por los cuales fue creada esta comisión, era el de estudiar el régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, proponer reformas orientadas a

combatir la evasión y elusión fiscal, así como hacer el sistema tributario más equitativo y eficiente.

En la exposición de motivos para el proyecto de ley del año 2016, en su capítulo II, la comisión de expertos hace énfasis en que en Colombia se manejan altos niveles de elusión y evasión que conllevan a tener un menor recaudo, y generan inequidad tributaria, lo que es suficiente motivación para crear medidas que ayuden a mitigar las conductas evasoras que ha identificado la administración tributaria. Medidas dirigidas entre otras hacia las ESAL, en vista de que estas figuras jurídicas han sido usadas durante algún tiempo con el fin de obtener beneficios tributarios sin el lleno de los requisitos, lo que constituye un abuso por parte de sus beneficiarios. Las medidas propuestas por la comisión de expertos van desde el establecimiento de una lista de actividades meritorias, la obligación de informar los gastos y pagos que realizan, y definir un proceso para poder pertenecer a dicho régimen.

Es importante recordar que la Constitución Política de Colombia (1991), Art. 103 expresa:

Son mecanismos de participación del pueblo en ejercicio de su soberanía: el voto, el plebiscito, el referendo, la consulta popular, el cabildo abierto, la iniciativa legislativa y la revocatoria del mandato. La ley los reglamentará. El Estado contribuirá a la organización, promoción y capacitación de las asociaciones profesionales, cívicas, sindicales, comunitarias, juveniles, benéficas o de utilidad común no gubernamentales, sin detrimento de su autonomía con el objeto de que constituyan mecanismos democráticos de representación en las diferentes instancias de participación, concertación, control y vigilancia de la gestión pública que se establezcan. (Constitución política de Colombia, 1991)

De acuerdo a lo anterior, el Estado Colombiano debe contribuir a la promoción y al desarrollo de entidades (como las sin ánimo de lucro), que sirven como intermediarias del

Estado, realizando programas en desarrollo de las comunidades más vulnerables en nuestro país, por lo tanto, son necesarios los beneficios tributarios dirigidos hacia estas entidades, pero con la debida vigilancia a ellas para evitar los abusos gracias a los beneficios que se les otorgan.

Para la comisión de expertos, lo importante no es acrecentar las cargas tributarias de las ESAL, sino por el contrario, fortalecer dicho régimen, con una estructura más sólida, eficiente y transparente, pero para ello se deben solucionar algunas problemáticas que existen actualmente, como:

- a. La diversidad de regímenes y clasificaciones, como lo son los contribuyentes del régimen tributario especial, los declarantes no contribuyentes y los no declarantes no contribuyentes.
- b. De igual forma el no estar claramente establecido en la ley el objeto social, pudiendo así que muchas entidades accedan al régimen tributario especial
- c. Actualmente el régimen tributario especial admite que no todas las actividades sean de intereses general por lo que no existe acceso a la comunidad,
- d. Mantienen sus excedentes de manera indefinida por no tener que calcular renta presuntiva ni renta por comparación patrimonial y
- e. No están obligadas a inscribirse en cámara de comercio.

Debido a todo lo anterior la comisión de expertos sugirió que las ESAL podrán ser admitidas, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

1. “Que estén constituidas jurídicamente como entidades sin ánimo de lucro (ESAL) (Congreso de la Republica de Colombia, 2016, p. 139).

2. “Que desarrollen actividades de interés general” (Congreso de la Republica de Colombia, 2016, p. 139).
3. “Que la comunidad tenga acceso a sus servicios” (Congreso de la Republica de Colombia, 2016, p. 139).
4. “Que su objeto social principal y sus recursos estén destinados a actividades de: Salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecología, protección ambiental o desarrollo social” (Congreso de la Republica de Colombia, 2016, p. 139).

Con motivo de verificar que una entidad cumple con los anteriores requisitos, la comisión de expertos también sugiere que las entidades publiquen su información respecto de sus cuerpos directivos, reinversión de excedentes y utilización del excedente fiscal, con el fin de que se reciban comentarios de la sociedad civil y de esta manera pasar por un proceso de calificación.

Adicional a todo lo anterior, dice la comisión de expertos en su exposición de motivos del proyecto de ley:

Las ESAL más grandes deberán remitir a la DIAN una memoria económica que contenga, como mínimo, un resumen de los proyectos y su financiación; los ingresos y gastos del año; la especificación del patrimonio; y las inversiones. Además, desagregarse los ingresos por actividades distintas al objeto social, los excedentes generados y la destinación de los mismos a las actividades meritorias del artículo 359 de la Constitución Política de la república de Colombia.

El saldo restante de los excedentes se destinará a fortalecer su patrimonio. En el patrimonio se diferenciarán los excedentes de cada año, de forma que se permita hacer un seguimiento de la destinación en las actividades meritorias dentro del plazo. (Congreso de la Republica de Colombia, 2016, p. 144).

Una vez analizada y entendida la exposición de motivos de la comisión de expertos referente a las ESAL, es importante mencionar que en España, la ley 49 del 23 de diciembre de 2002, trajo consigo modificaciones y nuevos requisitos que obligan a las entidades sin ánimo de lucro en el país de referencia a cumplir si desean ser admitidas en este régimen, requisitos muy parecidos a los establecidos en Colombia, con lo que se podría deducir que la reglamentación en España fue base inicial para la comisión de expertos en Colombia en materia tributaria con el fin de proponer reformas dirigidas a este tipo de organizaciones.

### ***2.2.3 Contenido de la memoria económica en Colombia***

Con la entrada en vigencia de la ley 1819 de 2016, y el posterior Decreto reglamentario 2150 de 20 de diciembre de 2017, que se incorporó al decreto 1625 de 2016 único reglamentario en materia tributaria, se reguló el deber formal de las ESAL sobre la presentación de la memoria económica con el fin de permanecer o calificar en el régimen tributario especial.

Dicha obligación quedó expresa en el inciso segundo del artículo 356-3 del ET, adicionado por el artículo 149 de la ley 1819 de 2016 y expone:

Las entidades que hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT<sup>3</sup> en el año inmediatamente anterior deberán enviar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN en los términos que establezca el Gobierno nacional, una memoria económica sobre su gestión, incluyendo una manifestación del representante legal y el revisor fiscal en la cual se acompañe la declaración de

---

<sup>3</sup> Según el artículo 868 del Estatuto Tributario –ET–, la unidad de valor tributario –UVT– es una medida cuyo fin es unificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La UVT es utilizada como referencia para ajustar los valores contenidos en las disposiciones relativas a impuestos y obligaciones administradas por la Dian, como, por ejemplo: Cuantías mínimas de retención en la fuente, Sanciones, Límites de ingresos para no ser responsables del IVA, entre otros. Esta unidad de valor tributario, creada con la Ley 1111 de 2006, es reajustada anualmente de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor para ingresos medios, certificado por el DANE, en el período comprendido entre el 1 de octubre del año gravable anterior y la misma fecha del actual año gravable.

renta en que haga constar que durante el año al cual se refiere la declaración han cumplido con todos los requisitos exigidos por la ley, como reiteración de la solicitud de las exenciones solicitadas en la declaración, con la actualización de la información de la plataforma de transparencia. (Congreso de la Republica de Colombia, 2016, Art. 149)

Se puede definir entonces que la memoria económica es un conjunto de datos que las ESAL deben presentar periódicamente a la DIAN, de acuerdo a una resolución y bajo unos parámetros establecidos con el fin de calificarse o permanecer en el régimen tributario especial.

Dentro de la ley 1819 de 2016, en su artículo 149, se estableció la obligación de enviar una serie de documentos para poder solicitar tanto la calificación como la permanencia en el régimen tributario especial de las ESAL. Dentro de estos requisitos se precisa el envío de una memoria económica, pero no fue clara en establecer los procedimientos, mecanismos y sistemas mediante los cuales dicha información se debería enviar, razón por la cual la DIAN debió expedir actos administrativos para esclarecer dichos procedimientos. Lastimosamente, la normatividad expedida en materia tributaria algunas veces no es clara y genera vacíos e inconsistencias que luego se deben cubrir expidiendo nuevas normas para aclarar lo que desde el principio debería ser obvio.

Se evidencia como la ley se queda corta al momento de legislar, dejando abierta siempre la posibilidad de expedir actos administrativos de carácter general, violando de esta manera el principio de seguridad jurídica y de legalidad, por lo que el contribuyente no tiene claro qué es lo que desea el Estado y hacia dónde quiere que se dirija. Por ende, mientras se espera el momento de la expedición de dichos actos administrativos, no se puede realizar una adecuada planeación de la obligación tributaria por parte del contribuyente. Además, que antes del acto

administrativo existe un vacío de reglamentación que no suple la legislación actual, la falta de información y de antecedentes que no genera un respaldo en el proceso.

Ahora bien, no solo la ley no fue suficientemente clara, sino que la DIAN tardó en expedir la resolución por medio de la cual adopta los servicios informáticos electrónicos para el régimen tributario especial, y solo hasta el mes de marzo del año 2018 (dos años después), se expide la Resolución 000019 del 28 de marzo del 2018, muy próxima al plazo que se había establecido para el envío de la información de la memoria económica que era el 30 de abril del mismo año, que se estableció mediante el Decreto 2150 del 20 de diciembre de 2017, es decir se tomaron 99 días para definir como sería el procedimiento para el envío de dicha información.

Ahora bien, de conformidad con la Resolución 000019 emitida por la DIAN, todas las entidades sin ánimo de lucro que sean pertenecientes al régimen tributario especial y que, durante el año 2017, hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT (\$ 5.097.440. 000.00 Cincos mil noventa y siete millones cuatrocientos cuarenta mil pesos moneda corriente) deberán presentar una memoria económica de su gestión correspondiente al año 2017. A continuación, se transcriben los elementos que ha de contener esta Memoria Económica, realizando comentarios específicos sobre aquellos que denotan más importancia:

- a) Definir el año gravable del que se informa. Actualmente y para solicitar la permanencia se debe colocar el año 2017, para futuras actualizaciones, se debe registrar el año inmediatamente anterior a la solicitud, es decir, cada año es independiente, ya que el impuesto de renta es una obligación de periodo, por ende, este requisito también lo es.
- b) Indicar el nombre de la persona jurídica y su respectivo NIT (Número de Identificación Tributaria) como su nombre lo indica, se debe colocar el nombre de la

persona jurídica que está realizando la solicitud de permanencia y su número de NIT, para poder ser identificada.

c) Las “Donaciones efectuadas a terceros, cuando hubiere lugar a ello, indicando la fecha de la donación, nombre y apellidos o razón social y el NIT, del donatario, identificación detallada del bien donado indicado la clase de activo, valor, la manera, entendiéndose esta como en dinero o en especie en que se efectuó la donación e indicando la condición cuando sea el caso” (DIAN, 2021)

Frente a los anteriores puntos es posible argüir que hoy las donaciones tendrán el tratamiento como un descuento tributario, el cual se podrá descontar en el año siguiente al que se efectuó la donación, (artículo 258 del Estatuto Tributario), es importante solicitar esta información como requisito dentro de la memoria económica, con el fin de que llegado el caso la entidad sin ánimo de lucro deba pagar impuestos en el siguiente año, se los descontará del total del impuesto a cargo, información que con anterioridad tendrá la DIAN al solicitar la memoria económica. Por otro lado:

d) La “Información de las subvenciones recibidas, indicando origen (público o privado), nacional o internacional, identificación del otorgante (nombres y apellidos o razón social tipo de documento de identificación y número), valor, destinación” (DIAN, 2021), y sobre el particular se puede expresar lo siguiente:

Cabe señalar que una de las principales fuentes de ingresos de las entidades sin ánimo de lucro (ESAL), son las donaciones recibidas de parte de personas naturales y jurídicas o la contratación con las entidades públicas para la ejecución de programa sociales del estado. Para conocer entonces en detalle la procedencia de las fuentes de financiación de dichas organizaciones es importante esta información solicitada.

Adicionalmente, las entidades que donen a aquellas que pertenezcan al régimen tributario especial se pueden descontar un 25% del valor donado y llevarlo en su declaración como un descuento tributario, por lo que en este requisito se debe informar a la DIAN lo siguiente: La identificación del donante, el valor del monto de las donaciones recibidas durante el respectivo año que se está informando, y se debe especificar el destino o uso que se le hizo o se le hará a la donación y cuál es el plazo para su ejecución.

Con la anterior información, la DIAN podrá hacer cruces de información entre lo que reporta la entidad sin ánimo de lucro y los descuentos por concepto de donaciones hechas por las personas naturales o por personas jurídicas, con el fin de controlar el abuso y la simulación de las donaciones, así como el desvío de los recursos a otras actividades.

Ahora bien, si las donaciones por inversión y desarrollo de las que habla el artículo 158-1 del ET y las donaciones a la red nacional de bibliotecas públicas (RNBP) del art 125 del ET, dan un descuento tributario igual del 25% y adicional a este un 100% del valor donado como deducción, lo que hace que sea mucho más importante la información suministrada por la ESAL en la Memoria Económica.

- e) Identificación de todas las fuentes de los ingresos, donde se indique: los ingresos por donaciones, los ingresos por el desarrollo de la actividad meritoria, y otros ingresos.

Como control tributario se pide desagregar los ingresos para identificar cuáles son por el desarrollo de las actividades meritorias y de intereses generales y cuáles no, de esta manera se

pueden detectar sin las entidades pueden o no pertenecer al régimen tributario especial una vez se conozca el monto de los ingresos por actividades diferentes a las meritorias.

- f) El valor y la discriminación de la destinación del beneficio económico neto o excedentes financieros del año gravable anterior.

Esta información es de suma importancia como una manera de fiscalizar y controlar a las ESAL, lo que pretende la administración es verificar que realmente el beneficio neto que le queda en un año o los beneficios netos que tiene acumulada la entidad y que aún no han sido reinvertidos se destinen a una de las actividades meritorias a la cual se encuentra inscrita según el RUT de dicha entidad.

Como se indica en el informe, se debe discriminar el valor del beneficio económico neto del año anterior y detallar claramente la destinación de este.

- g) Los valores y el respectivo detalle de las asignaciones permanentes en curso, además de indicar el año al que corresponde el beneficio o excedente económico neto que originó la asignación, así como el plazo de ejecución.

Antes de la ley 1819 de 2016, los beneficios netos o excedentes que generaban las entidades sin ánimo de lucro, se quedaban en el tiempo sin realizar su respectiva reinversión, lo que hacía posible las distribuciones de utilidades indirectas de fundadores. Posterior a la ley 1819 de 2016, es obligación reinvertir dichos excedentes en un máximo en 4 años, por lo tanto, el propósito de la DIAN es que con este requisito, no solo se controlen los excedentes generados a partir del año 2017, sino también los de años anteriores, mediante la generación de un

compromiso por escrito por parte de los representantes de la ESAL donde informan el valor, el año y el plazo en el cual será ejecutado dicho excedente neto.

- h) El valor y la discriminación detallada de las inversiones vigentes que se liquiden en el año, así como el plazo de la inversión.

Ahora bien, una de las maneras en las que se pueden reinvertir provisionalmente los excedentes netos que genera una ESAL es realizando inversiones temporales con el fin de generar ingresos para el desarrollo de su actividad. Como son inversiones limitadas a un tiempo de devolución de dicha inversión, la DIAN debe solicitar el valor, plazo y detalle de dicha inversión, debido a que una vez sea liquidada, el excedente neto sigue quedando para ser reinvertido, manifestando que se ha actualizado la información de la plataforma de transparencia, cuando hubiere lugar.

**Gráfico 1.** *Contenido de la memoria económica en Colombia*



Nota: construcción propia a partir de la información contenido en la ley 1819 de 2016.

### **a. Aspectos procedimentales**

Los aspectos procedimentales de envío de información para calificación y permanencia de las ESAL en el régimen tributario especial fueron definidos en el “Manual del sistema informático electrónico del régimen tributario especial versión 0.1, publicado por la DIAN en abril de 2018. Dicho procedimiento consta de seis (6) pasos que se deben completar para finalizar el proceso e incluyen:

1. Verificar en el Registro Único Tributario RUT.
2. Documentación requerida para solicitar la permanencia en el Régimen Tributario Especial.

3. Envío de Información Pre-validador por SIE Carga Masiva.
4. Radicar a través del SIE-RTE la solicitud de permanencia.
5. Dar respuesta a los comentarios recibidos de la sociedad civil, cuando hay lugar a ello.
6. Definición de la Solicitud de Permanencia.

Para mayor facilidad y comprensión, en este aparte se analizan con detalle los pasos que contiene el mecanismo informático electrónico para el envío de la información requerida con el fin de calificar y permanecer en el régimen tributario especial (Anexo 1. Aspectos procedimentales para la solicitud de permanencia en el régimen tributario especial).

Para llevar a cabo el proceso de envío de información para calificación y permanencia de las ESAL en el régimen tributario especial, es importante verificar todos los datos del RUT y validar que concuerde con los solicitados para el caso (paso No 1), realizar el alistamiento de la documentación requerida (paso No 2), realizar el envío de la información adecuada a través del prevalidador SIE Carga masiva (paso No 3), realizar la radicación de la solicitud de permanencia a través del sistema SIE-RTE (paso No 4), además, de ser necesario dar respuesta a comentarios recibidos de la sociedad civil (paso No 5) , y finalmente, esperar la definición de la solicitud (paso No 6) por parte de la DIAN.

#### ***2.2.4 La memoria económica como control tributario***

Antes de empezar a hablar sobre la memoria económica como control tributario es importante recordar que los deberes formales son los procedimientos y trámites de forma que debe realizar el obligado para poder llevar a cabo o cumplir con la obligación sustancial, sin embargo, no siempre un deber formal conlleva a una consecuencia q como lo sería el pago de un tributo, también existen otras consecuencias detrás, como lo sería facilitar al administrador una

labor de control administrativo. Basados en lo anterior, se puede clasificar como un deber formal a la memoria económica que están obligadas a presentar las entidades que pretenden acceder a los beneficios del régimen tributario especial, ello debido a que dicho requisito consiste en enviar una serie de información de forma a la dirección de impuestos y aduanas nacionales (DIAN), como es informar si tuvo o no donaciones, información de las subvenciones recibidas, identificación de las fuentes de ingresos, valor y detalle de la destinación de los beneficios netos o excedentes, valor y detalle de las asignaciones permanentes, valor plazo y detalle de las inversiones vigentes y que se liquiden en el año, manifestación de que se ha actualizado la información de la plataforma de transparencia, la cuales son netamente informativas pero de mucho peso para que la administración de impuestos pueda tomar la decisión de calificarla si es una entidad constituida después del año 2016 o para que permanezcan si es una entidad que ya existían desde el año 2016 hacia atrás.

Es claro que el objetivo de la comisión de estudios del sistema tributario colombiano, y para el legislador, la idea de poner como requisito para acceder a los beneficios que tienen las entidades sin ánimo de lucro, es que la memoria económica en una fuente de control tributario, que ayude a combatir la evasión y la elusión fiscal en Colombia que tienen muchas entidades que actualmente están constituidas como entidades sin ánimo de lucro y que muy probablemente no cumplen con los requisitos. Por el contrario, se aprovechan de la poca vigilancia por parte del estado para acceder a los beneficios tributarios que se tienen.

A continuación, se encuentra un cuadro anexo del número de entidades que están constituidas como entidades sin ánimo de lucro:

Se puede observar en la Tabla 1. (Entidades del régimen tributario especial por actividad económica al año 2019), la existencia de 69.256 entidades sin ánimo de lucro, y de estas entidades, para el año 2019 existían 1.109 entidades con ingresos entre 160.000 UVT y 320.000 UVT. Adicionalmente, aquellas que tenían ingresos mayores a 320.000 UVT eran 1.415 entidades, lo que quiere decir que aproximadamente en este año 2019, del total de las entidades sin ánimo de lucro, 2.524 debieron enviar como requisito para la solicitud de permanencia y calificación en el régimen tributario especial la Memoria Económica, cifra que equivale al 3.35% del total de sociedades que existían en el año 2019 según informe de Confecámaras<sup>4</sup> que para ese año ascendía a un total de sociedades de 75.275, y al 70.11% del universo de los grandes contribuyente que para el año 2019 se acercaban a los 3.600 según la Resolución No. 012635 del 14 de diciembre de 2018.

**Tabla 1** Entidades del RTE por actividad económica año 2019

Actividad económica	Número	Porcentaje
Actividades de otras asociaciones NCP	32.367	46.74%
Actividades de asociaciones religiosas	7.285	10.52%
Actividades financieras de fondo de empleados y otras formas asociativas del sector solidario	2.466	3.56%
Captación, tratamiento y distribución de agua	1.517	2.19%
Actividades de la practica medica sin internación	1.400	2.02%
Actividades de hospitales y clínicas con internación	1.093	1.58%
Transporte de pasajeros	826	1.19%
Actividades de asociaciones empresariales y de empleadores	826	1.19%
Otras actividades de atención de la salud humana	802	1.13%
Actividades de clubes deportivos	785	1.16%
Actividades de otras organizaciones NCP	702	1.01%
Actividades de asociaciones profesionales	641	0.93%
Otras	18.546	26.78%
<b>Total</b>	<b>69.256</b>	<b>100.00%</b>

<sup>4</sup> Para más información véase: <https://www.confecamaras.org.co/noticias/732-en-2019-aumento-10-4-la-creacion-de-sociedades-en-colombia-2#:~:text=De%20acuerdo%20con%20cifras%20del,1%25%20con%20relaci%C3%B3n%20a%202018>

Nota: Construcción propia a partir de información disponible en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

**Tabla 2.** *ESAL por rango de ingresos en UVT*

Rango de ingresos brutos	Cantidad
Menor A 10 Mil U.V.T.	55.190
10 a 20 Mil U.V.T.	4.579
20 a 40 mil U.V.T.	3.290
40 a 80 mil U.V.T.	2.232
80 a 160 mil U.V.T.	1.441
160 a 320 mil U.V.T.	1.109
Mayor a 320 mil U.V.T.	1.415
Total	69.256

Nota: Construcción propia a partir de información disponible en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público durante el año 2021.

### **2.2.5 La fiscalización tributaria**

Se puede analizar ahora para un mejor entendimiento de si la memoria es o no un buen control tributario para la administración, las facultades que tiene la administración para realizar fiscalizaciones tributarias.

La expresión fiscalización de los tributos puede entenderse como una triple perspectiva: (i) Orgánica: el sujeto administración a quien se le encomienda adelantar la tarea de inspección; (ii) Funcional: las actividades que el ordenamiento le permite realizar a esa administración para controlar la aplicación de las normas tributarias efectuada por los obligados, y (iii) procedimental: las etapas administrativas mediante las cuales la administración realiza la función de fiscalización (Martín Queralt, 2004, p. 366).

El Estatuto Tributario, Art 684, plantea, “La administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales” (Avance Jurídico Editorial, 2019)

Es claro que la administración de impuestos tiene las facultades de adelantar todas las investigaciones que crea necesarias con el fin de establecer hechos generadores de obligaciones tributarias o de establecer medidas para evitar y controlar que existan entidades accediendo a beneficios tributarios sin el lleno de los requisitos para tomarse dichos beneficios.

Ahora bien, para entender un poco más como aplica la fiscalización tributaria en Colombia, a continuación, se mencionan algunas características de una buena fiscalización tributaria.

#### **a. Concepto de Fiscalización.**

Una aproximación al concepto de fiscalización podría ser:

“Revisar si se aplicaron bien o no las normas tributarias, con la investidura institucional que tiene la administración, con las herramientas legales de que dispone y dentro de los límites del debido proceso y del respeto a las demás garantías del contribuyente ciudadano” (Piza. R, 2014, p. 231).

Se observa en esta definición de fiscalización tributaria como la administración tiene la potestad que le da el Estatuto Tributario para revisar de una manera adecuada, legal y sin sobrepasar los límites establecidos, que las normas se cumplan con la finalidad de descubrir posibles fraudes al Estado mediante evasión o elusión de impuestos.

**b. Facultades de fiscalización.**

El presidente de la República tiene la función de recaudar para cumplir con el gasto público como lo manifiesta el Artículo 189 de la Constitución Política, a su vez a la administración tributaria le corresponde realizar los controles necesarios para obtener el debido recaudo, por lo que la ley le concede a la administración tributaria, las facultades necesarias para llevar a cabo dicho control.

Como se puede observar en lo descrito en el artículo 684 del Estatuto Tributario, la administración de impuestos tiene amplias facultades para fiscalizar y controlar el cumplimiento de las normas sustanciales, es decir velar porque el recaudo del estado se haga de manera correcta conforme a la normatividad, dentro de estas facultades están:

- I. Si lo consideran necesario, la administración de impuestos puede verificar si las declaraciones u otros informes son exactos.
- II. Con el fin de establecer la ocurrencia de hechos generadores y que no han sido declarados, pueden adelantar investigaciones.
- III. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar contabilidad.
- IV. Puede efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

Teniendo en cuenta lo anterior, la memoria económica sirve indudablemente como control tributario puesto que contiene todos los factores necesarios para que la administración pueda ejercer una fiscalización donde se puede identificar claramente, los compromisos que adquieren las ESAL, al certificar por ejemplo el valor de sus excedentes netos, la reinversión que van a realizar y el plazo para ejecutarla, así como el cumplimiento de la realización de una actividad económica meritoria inscrita en el RUT, lo que no se puede dejar a un lado, es que va dirigida únicamente hacia las entidades que hayan tenido en el año inmediatamente anterior ingresos superiores a \$160.000 UVT, es ahí donde se podría censurar cual es la verdadera capacidad de fiscalización que tiene la administración de impuestos? Existen casi 70.000 entidades constituidas como entidades sin ánimo de lucro, de las cuales solo a un 3% se le exige este requisito, acaso el otro 97% no debería también cumplirlo?, son entidades que si se analiza con detenimiento el cuadro expuesto son muchas las entidades sin ánimo de lucro que aunque no superan los ingresos de 160.000 UVT en el año, si tienen unos ingresos bastante representativos, que pueden dejar excedentes netos que pueden ser distribuidos fácilmente y que a mi parecer también deberían solicitarle la misma información, ya que de una u otra manera esa información hace que se comprometan mediante certificación a realizar una reinversión relacionada con la actividad meritoria que desarrollan y un tiempo pactado, o tal vez si se observa la capacidad administrativa y tecnológica no es suficiente para poder tener un control de un porcentaje más alto a estas entidades y es por eso que inicialmente son solo las que superen los ingresos de 160.000 UVT.

Existen entidades que han realizado críticas a la exposición de motivos de la comisión de expertos, y por ende a la ley 1819 de 2016, en vista de que muchas propuestas de dicha entidad fueron acogidas por el legislador y plasmadas en la ley.

En el documento de la Confederación Colombiana de ONG (CCONG), donde se refirió de una manera crítica en su momento al informe final de la comisión de expertos, en su tercer punto sobre la propuesta de reforma al Régimen Tributario Especial, para las asociaciones, fundaciones y corporaciones sin ánimo de lucro, expreso lo siguiente con respecto a la Memoria Económica. La CCONG considera que la falta de control es un factor que conduce a la desmesura y abuso del régimen actual. Por tanto, se reitera que el control debe ser tributario y no tributario para asegurar un entorno favorable a la labor de las ESAL y desde luego, debe ser un control que no se extralimite en sus funciones y mucho menos, vulnere la independencia y autonomía de las organizaciones.

Teniendo en cuenta lo anterior, la CCONG considera que el Gobierno debe reconocer:

- a) Que el control tributario se establezca sobre la base de un entendimiento claro de la normatividad en cabeza de la propia DIAN, pues la experiencia ha demostrado que en los procesos de fiscalización tributaria se presenta un desgaste por la falta de conocimiento de la normativa que rige a las ESAL. Pero no solamente es la ausencia del conocimiento, sino también que en el proceso mismo de fiscalización se haga prevalecer la sustancia sobre la forma.
- b) Que si bien en el informe final se dice que para ser admitidas las ESAL al régimen especial una de las condiciones es la acreditación de que los excedentes anuales se deberán invertir como mínimo en un 60% en actividades meritorias en un término no superior a 4 años y con la presentación de un plan de ejecución que forma parte de una memoria económica que deben presentar las ESAL que superen 160.000 UVT (\$4.524 millones) de ingresos anuales, conviene precisar si las ESAL con ingresos

anuales menores a 160.000 UVT se les exige o no el plan de ejecución junto con la memoria económica.

Particularmente se estima por la redacción del informe que no existe para esas entidades la exigencia que se pretende. ¿Esa es la verdadera intención del marco regulatorio? Así entonces, es responsabilidad del Estado, establecer tanto las legislaciones para el manejo de la memoria tributaria, como el proceso de revisión de esta, permitiendo de esta manera determinar con veracidad que el proceso se esté llevando a cabo de la manera correcta.

### ***2.2.6 Reglamentación de la memoria económica en España***

La ley 49 de 2002 fue reglamentada luego de 10 meses de la expedición, mediante el Real Decreto No. 1270 del 10 de octubre del año 2003, por el cual se aprobó el reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

El Real Decreto 1270 del 10 de octubre del año 2003, precisa la obligación de presentar una memoria económica que se encuentra establecida en el capítulo I Procedimiento, para la aplicación del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos, memoria económica y acreditación del derecho a la exclusión de la obligación de retener e ingresar a cuenta.

En dicho capítulo, en su artículo 3 se reglamenta para dar cumplimiento a lo establecido en la ley 49 del año 2002, respecto del contenido de la memoria económica, que se debe

presentar ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad, dentro del plazo de 7 meses después del cierre del ejercicio.

El Real Decreto 1270 del 10 de octubre del 2010 también reglamentó que las entidades que hayan superado ingresos de 20.000 euros durante el ejercicio y tengan participación en sociedades mercantiles, son las obligadas a presentar la memoria económica.

### ***2.2.7 Contenido de la memoria económica en España***

Con la entrada en vigencia y la reglamentación de la ley 49 del 23 de diciembre de 2002, se obliga a dichas organizaciones a “Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles” (Ministerio de la Presidencia, relaciones con las Cortes y memoria democrática, 2021, p. 11). Esto implica que dichas organizaciones deban llevar un registro meticuloso de todas sus actividades, diferenciarlas por categorías y proyectos –entre otros- para cumplir con esta exigencia.

Además, expresa que “Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número” (Ministerio de la Presidencia, relaciones con las Cortes y memoria democrática, 2021, p. 11). Finalmente, la ley 49 de 2002 define que “Reglamentariamente, se establecerán el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse” (Ley 49, 2002, Artículo 3, n° 10).

El artículo 3 del mencionado Real Decreto define como contenido de la memoria económica lo siguiente, que para mayor ilustración se registran en detalle sus enunciados, que luego serán resumidos y analizados:

1. El contenido deberá tener:

a) Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades señalando el correspondiente número y letra de los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002 que ampare la exención con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deberán indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.

b) Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizada por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.

c) Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el artículo 32 de la Ley 49/2002, así como descripción del destino o de la aplicación dado a las mismas.

d) Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios de sus funciones.

e) Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.

f) Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.

g) Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.

h) Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.

i) Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en el caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado ha dicho patrimonio (Ministerio de la Presidencia, relaciones con las Cortes y memoria democrática, 2021, p. 6).

**Gráfico 2.** *Contenido de la memoria económica en España.*



*Nota: creación propia a partir de la información contenida en el Real Decreto 1270 de 2003.*

2. Además, la memoria económica deberá presentarse ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad o en la Dependencia Regional de Inspección u Oficina Nacional de Inspección, si estuvieran adscritas a éstas, dentro del plazo de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio.

No obstante, las entidades cuyo volumen total de ingresos del período impositivo no supere los 20.000 euros y no participen en sociedades mercantiles no vendrán obligadas a la presentación de la memoria económica, sin perjuicio de la obligación de estas entidades de elaborar dicha memoria económica.

3. Por otro lado, las entidades que, en virtud de su normativa contable, estén obligadas a la elaboración anual de la memoria podrán cumplir lo dispuesto en este artículo mediante la inclusión en dicha memoria de la información a que se refiere el apartado 1.

En estos casos, a los únicos efectos del cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 49/2002 en relación con la memoria económica, el lugar y plazo de presentación, así como los supuestos de exclusión de la obligación de su presentación ante la Administración tributaria, serán los establecidos en el apartado (Ministerio de la Presidencia, relaciones con las Cortes y memoria democrática, 2021)

Así las cosas podemos observar claramente el deber formal que tienen los administradores de presentar la información contenida en la memoria económica a la Administración Española, un deber que fue motivado con el fin de actualizar las normas y reglas de España frente a las entidades sin fines de lucro y con el fin de incentivar la participación del sector privado en actividades de interés general, brindándoles beneficios tributarios por el desarrollo de dichas actividades, lo cual genera admiración el observar que su motivación no fue por causa de querer evitar la evasión en el pago de impuestos de estas entidades, ni tampoco el de obtener beneficios sin tener derecho a ellos.

Se observa la desagregación que exigen por categoría tanto de ingresos como de gastos, con el fin de poder determinar cuáles son generados por la realización de las actividades que les

generan los beneficios las cuales se entiende deberán tener relación de causalidad entre el ingreso y el gasto.

Finalmente, es importante resaltar el Numeral 2 del Artículo 3 del Real Decreto 1270 de 2003, donde se habla de que solo las entidades que hayan tenido ingresos superiores a 20.000 Euros, tienen la obligación de presentar la Memoria Económica, se nota la finalidad de la administración española de obligar a la mayoría de estas entidades a presentar dicha información exigiendo como requisito este valor mínimo de ingresos para tener la obligación, dejando así solo a una mínima parte de entidades sin fines de lucro por fuera de esta obligación.

### 2.3 Comparación de la memoria económica en Colombia con la memoria económica en España

Las siguientes tablas contiene una explicación comparativa de la memoria económica entre España y Colombia, así pues:

**Tabla 3.** *Exposición de motivos*

EN COLOMBIA	EN ESPAÑA
Estudiar el régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, proponiendo reformas orientadas a combatir la evasión y elusiones fiscales, así como hacer el sistema tributario más equitativo y eficiente.	Actualizar la regulación que tenían las fundaciones y por otro lado incentivar a los particulares y privados, a realizar actividades de interés general, ya que se venía teniendo una gran participación del sector privado logrando un gran desarrollo de este en España.

Nota: Creación Propia a partir de la información contenida en la ley 49 de 2002 (España) y la ley 1819 de 2016 (Colombia).

**Tabla 4.** *Leyes y decretos que reglamentaron la memoria económica.*

EN COLOMBIA	EN ESPAÑA
Ley 1819 de 2016	Ley 49 de diciembre 23 de 2002
DR 1625 de 4 de octubre de 2017	Real Decreto reglamentario 1270 del 10 de octubre del 2003
DR 2150 de diciembre 20 de 2017	

Nota: Creación Propia a partir de la información contenida en la ley 49 de 2002 (España) y la ley 1819 de 2016 (Colombia).

**Tabla 5.** *Obligados a presentar la memoria económica.*

EN COLOMBIA	EN ESPAÑA
Asociaciones, Fundaciones o Corporaciones. Todas las entidades que, en el año inmediatamente anterior, hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT.	Todas las entidades que en el periodo impositivo obtengan ingresos superiores a 20.000 euros, y que hayan tenido participación en sociedades mercantiles.

Nota: Creación Propia a partir de la información contenida en la ley 49 de 2002 (España) y la ley 1819 de 2016 (Colombia).

Se puede observar en la tabla No. 6, la comparación del contenido que tiene la memoria económica de Colombia con la de España, se refleja que la información solicitada se asemeja mucho una con la otra, existen algunos requisitos que las diferencian, pero que si bien en Colombia no se encuentran dentro de manera diferencial, si están en la relación general de todos los requisitos que deben tener las entidades que quieran permanecer el régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro, como es que su objeto social sea de interés general en una o varias actividades meritorias.

**Tabla 6.** *Contenido de la memoria económica.*

EN COLOMBIA	EN ESPAÑA
<p>Año gravable que se informa</p> <p>Razón social y Nit de la entidad informante</p> <p>Identificación de la fuente de los ingresos, indicando: ingresos por donaciones, ingresos por el desarrollo de la actividad meritoria, otros ingresos:</p>	<p>Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizada por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.</p>
<p>Valor y detalle de la destinación del beneficio neto o excedente del año gravable anterior:</p> <p>Valor y detalle de las asignaciones permanentes en curso, indicando, año del beneficio o excedente neto que originó la asignación, plazo de ejecución</p> <p>Valor, plazo y detalle de las inversiones vigentes y que se liquiden en el año</p>	<p>Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el artículo 3.2.º de la Ley 49/2002, así como descripción del destino o de la aplicación dado a las mismas.</p>
<p>Donaciones efectuadas a terceros, cuando hubiere lugar a ello, indicando la fecha de la donación, nombre y apellidos o razón social y el NIT, del donatario, identificación detallada del bien donado indicado la clase de activo, valor, la manera, entendiéndose esta como en dinero o en especie en que se efectuó la donación e indicando la condición cuando sea el caso.</p>	<p>Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades señalando el correspondiente número y letra de los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002 que ampare la exención con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deberán indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.</p>
<p>Información de las subvenciones recibidas, indicando: Origen (público o privado), nacional o internacional, identificación del otorgante (nombres y apellidos o razón social tipo de documento de identificación y número), valor, destinación</p>	

Publicar su información respecto de sus cuerpos directivos.

Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios de sus funciones.

Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.

Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del Estatuto Tributario, a las cuales debe tener acceso a la comunidad.”

Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.

Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en el caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado a dicho patrimonio.

Nota: Creación Propia a partir de la información contenida en la ley 49 de 2002 (España) y la ley 1819 de 2016 (Colombia).

Con respecto a las rentas exentas, en la memoria económica de España solicitan especificar cuáles son las que se encuentran indultas del impuesto a las sociedades, las cuales se encuentran establecidas en los artículos 6 y 7 de la ley 49 de 2002, lo cual en Colombia no se solicitan, ya que las entidades que clasifiquen en el régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro se encuentran exentas del impuesto de renta de manera general por todas sus actividades, siempre y cuando sean meritorias y que tenga acceso la comunidad, solamente rentan al 20% sobre los gastos no deducibles.

En concordancia, existe una diferencia bastante grande con respecto a cuáles son las entidades obligadas a presentar la memoria económica, en España son las entidades que hubiesen obtenido ingresos en el año impositivo superiores a 20.000 euros, lo que en pesos colombianos es más o menos sesenta millones de pesos \$60.000.000, y en Colombia tienen la obligación las entidades que en el año anterior hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT, lo que equivale en pesos a cinco mil noventa y siete millones cuatrocientos cuarenta mil pesos (5.097.440.000).

Esta diferencia en los topes de ingresos a mi parecer es sumamente curiosa, puesto que si se observa los motivos por los cuales se exige esta memoria económica, para el caso español es simplemente el deseo de incentivar al sector privado para que realice actividades de interés general, pero para el caso colombiano, prima la necesidad de control a la elusión y evasión tributaria, lo que hace pensar que los topes para esta obligación deberían ser más bajos para Colombia que para España.

En este sentido, esta decisión en Colombia de que solo las entidades con ingresos superiores a 160.000 UVT tengan que presentar dicha memoria económica, se puede atribuir de dos maneras, una positiva y otra negativa, la positiva sería pensar que solo las entidades con estos ingresos o más son las que tienen más alto grado de fugas de dinero, y que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no cuenta con los recursos necesarios para hacerle seguimiento a las demás entidades con ingresos inferiores, tanto administrativos como tecnológicos; la parte negativa de esta decisión es que debido al valor tan alto en el tope de los ingresos las fugas de dinero, la repartición de utilidades de manera indirecta, la no información de los proyectos para reinvertir los excedentes de las entidades con menores ingresos, hagan que se estén tomando los

beneficios que da el régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro, lo tomen antes que no estén cumpliendo los requisitos.

Se puede decir que la norma debería ser generalizada, ya que no se está hablando de un impuesto, no es un gravamen, no afecta directamente la capacidad económica de los contribuyentes, no es una obligación sustancial, se encuentra frente a una obligación formal, porque ponerla solo a un grupo de contribuyentes condicionado a su nivel de ingresos, esto lo único que genera es que tanto los evasores como los elusores; aquellos que siempre buscan hacerle trampa a la norma, simplemente decidan que si tienen una entidad sin ánimo de lucro que supera las 160.000 UVT, decida crear dos nuevas entidades y a cada una la pone a facturar ingresos inferiores a las 160.000 UVT, adicional a esto no se puede olvidar que esta Memoria económica es un insumo supremamente importante para que la administración pueda determinar sus políticas de fiscalización de estas entidades, por lo que esta decisión no es conducente con lo que se busca que es que las entidades que están en el régimen tributario especial cumplan con todos los requisitos, pero en vista de las limitaciones de recursos administrativos y tecnológicos, pensaría que una vez se haya podido hacer un seguimiento y se tengan controladas las entidades de mayores ingresos, que no debería ser en un plazo mayor a un año, la obligación se aplique también a los más pequeños y de esta manera haya un cubrimiento total de dichas entidades, logrando así el objetivo que tuvo la reforma tributario del año 2016.

### **3. Capítulo III: Memoria Económica e Información Exógena**

#### **3.1 La Memoria Económica Frente A La Información Exógena En Colombia**

##### ***3.1.1 Planteamiento***

Es importante dedicar un capítulo de esta tesis para hablar de los antecedentes de la Memoria económica en Colombia como lo es la Información Exógena, que si bien no es el centro del trabajo de investigación hace parte elemental del objetivo propuesto, en tanto en el presente apartado se dará una visión desde la construcción histórica, comprendiendo las necesidades por las que fue plateada como una necesidad.

Así entonces, se plantea desde el año 2016, estableciendo que recae sobre un contribuyente frente a los demás, proporcionando datos o información con el fin de servir a la DIAN en un proceso de fiscalización; dicha información al igual que la información que se solicita en la memoria económica de la cual son obligados a presentar las entidades que quieran calificar y permanecer en el régimen tributario especial pueden traer similitudes o diferencias entre ellas, pero se podría decir que el objetivo si es muy parecido.

De igual forma al conocer y comparar las similitudes y diferencias entre estas dos informaciones que se deben enviar a la DIAN, se puede preguntar ¿porque se creó una nueva obligación para las entidades del régimen tributario especial? como es la Memoria Económica, cuando ya existía la obligación de presentar la Información exógena, ¿acaso dicha información no daba cuenta de todos los deberes y obligaciones que debían llevar las entidades de este régimen y por lo tanto dicha información no era efectiva?, acaso dichas entidades a pesar de que existían y existen la entidades de control a ellas, no les exigían realmente como debía ser y por el contrario estaban obteniendo beneficios fiscales sin tener derecho a ello?

## **3.2 Similitudes y diferencia de la memoria económica y la información exógena en Colombia**

### ***3.2.1 Información Exógena***

La información exógena es un conjunto de datos que reporta un contribuyente frente a los demás a la Administración, dicha información corresponde a todo lo que durante un año o periodo gravable en Colombia, el contribuyente compró, bien sea en productos o servicios, dicha información es enviada a la Dian mediante unos formatos preestablecidos por la misma, con el fin de que le sirva a dicha entidad para un procedimiento de control y fiscalización, con el fin de conocer todos los movimientos durante el año que tuvieron otros contribuyente personas Jurídicas o Personas Naturales.

El objetivo mismo, o es únicamente saber cuáles fueron las inversiones realizadas, sino más bien, tener de fuente propia de los contribuyentes información que permita comprender que sus ingresos fueron transformados en egresos a partir de la utilización de medios o servicios que requerían para el desarrollo de su vida. Este permite entre otras cosas reconocer los mercados que más se mueven en el año gravable, ya que determina cuales fueron las principales entidades en las que el dinero se invirtió.

La obligación de presentar la información exógena es general para las personas Naturales o Jurídicas, dicha obligación se origina de acuerdo a los ingresos obtenidos en un periodo gravable anterior, no diferencia el régimen tributario al cual pertenezcan el contribuyente lo que hace que las entidades del régimen tributario especial si cumplen los topes de ingresos establecidos estén obligadas a presentar la información exógena. Este elemento de obligatoriedad, es replicado en la memoria económica, como un factor de seguridad que brinda la posibilidad de establecer elementos estables. Se planteó desde sus inicios como un elemento obligatorio, ya que genera una postura mucho más potente de control y seguimiento.

### ***3.2.2 Contenido de la información exógena***

Para entender cuáles son aquellos datos que se solicitan en la información exógena y con base en que se apoyó la administración de impuestos y aduanas para crear la obligación que tienen algunos contribuyentes de reportar mediante la información exógena información concerniente a terceros es el artículo 631 del Estatuto Tributario el cual dice:

Artículo 631 del Estatuto Tributario:

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la Administración de Impuestos, el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, así como de cumplir con otras funciones de su competencia, incluidas las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones y compromisos consagrados en las convenciones y tratados tributarios suscritos por Colombia

a. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que sean socias, accionistas, cooperadas, comuneras o asociadas de la respectiva entidad, con indicación del valor de las acciones, aportes y demás derechos sociales, así como de las participaciones o dividendos pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles. (Igual o superior a 5.000.000 año gravable 2010)

b. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención, y valor retenido.

c. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que les hubieren practicado retención en la fuente, concepto y valor de la retención y ciudad donde les fue practicada.

d. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, con indicación del concepto y valor acumulado por beneficiario.

e. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado del pago o abono en el respectivo año gravable sea superior a (10.000.000 y 500.000 año gravable 2010); con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.

f. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, en los casos en los cuales el valor acumulado del ingreso en el respectivo año gravable sea superior a (1.000.000 año gravable 2010) con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso.

g. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos para terceros y de los terceros a cuyo nombre se recibieron los ingresos, con indicación de la cuantía de los mismos.

h. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los acreedores por pasivos de cualquier índole, con indicación de su valor. (\$5.000.000 año gravable 2010)

i. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los deudores por concepto de créditos activos, con indicación del valor del crédito. (\$5.000.000 año gravable 2010)

- j. Descripción de los activos fijos adquiridos en el año, cuyo costo de adquisición exceda de (\$500.000 año gravable 2010), con indicación del valor patrimonial y del costo fiscal.
- k. La discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de las declaraciones tributarias.
- l. El valor global de las ventas o prestación de servicios por cada uno de los establecimientos comerciales con indicación del número y tipo de máquina registradora y/o intervalos de numeración de facturación de venta utilizada en el año, ciudad y dirección del establecimiento.
- m. Cuando el valor de la factura de venta de cada uno de los beneficiarios de los pagos o abonos, que constituyan costo, deducción u otorguen derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, sea superior a (5.000.000 año gravable 2010), se deberá informar el número de la factura de venta, con indicación de los apellidos y nombres o razón social y el NIT del tercero. (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019).

Son todos estos elementos planteados en los párrafos anteriores, los que permiten determinar con claridad, cuáles son los datos que está entregando el contribuyente, genera la posibilidad además de ejercer un control más específico respecto a la veracidad de la información recibida; y es que como se observa en la norma, no solo se solicita que sean indicados los acontecimientos, sino además con cedula o NIT dependiendo del caso, debe especificarse con claridad y puntualidad.

Otro elemento relevante que se puede hallar dentro de los planteamientos legales de la información exógena es la posibilidad inminente que se mantiene en la memoria económica, y es la posibilidad de cruzar los datos suministrados por diferentes contribuyentes, así pues, si uno de los contribuyentes no manifiesta que realizó un pago o una compra, por ejemplo, el vendedor

o la persona a la que le presto el servicio si lo hará y de esta manera la Administración podrá ejercer el control pertinente en el caso.

Una vez que ya se reconoce lo que contiene la memoria económica que deben presentar las entidades para poder pertenecer al régimen tributario especial, y la información que deben presentar los contribuyentes en los Medios magnéticos, se puede dar respuesta a las preguntas que se plantearon en este capítulo.

Si bien se puede observar que según el contenido del artículo 631 del Estatuto Tributario el cual muestra cual es la información que se debe reportar cada año mediante la información exógena, es una información general tanto para las personas jurídicas del régimen ordinario como para las personas jurídicas pertenecientes al régimen tributario especial, información que a simple vista es una información bastante discriminada y completa de todas las operaciones que realice una entidad como son las compras, ventas. Cuentas por pagar, cuentas por cobrar, retenciones que se les practico, etc., pero que si se entra a analizar los beneficios y exenciones que tienen las entidades del régimen tributario especial , beneficios que se ven reflejados en el momento de presentar su declaración de renta, dicha información no da cuenta de todos los deberes y obligaciones que tienen estas entidades para poder acogerse al régimen tributario especial, como por ejemplo que las actividades que se realicen sean de interés general; que si bien algunos de estos requisitos estaban ya desde hace muchos años atrás establecidos, en el Decreto 4400 de 2004 en su artículo 1 , no se tenía un control por parte de los entes que vigilaban estas entidades para verificar el cumplimiento de ellos, dicho decreto decía lo siguiente:

Artículo 1°. Contribuyentes con régimen tributario especial: Son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios sujetos al régimen tributario especial, de que trata el Título VI del Libro Primero del Estatuto Tributario, los siguientes:

1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 del Estatuto Tributario, que cumplan totalmente con las siguientes condiciones:

- a) Que el objeto social principal sea la realización de actividades de salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o programas de desarrollo social;
- b) Que las actividades que realice sean de interés general;
- c) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social y este corresponda a las actividades enunciadas en el literal a) del presente artículo. (Departamento de la Función Pública, 2021)

Se observa como la información exógena exigida por la Administración de impuestos a pesar de que es una información bastante amplia y discriminada que da cuenta de cada operación que realiza una entidad en un año gravable, no solicita información específica para las entidades del Régimen tributario especial, si ha existido el Decreto 4400 de 2004, el cual contempla tres requisitos importantes para poder pertenecer al régimen tributario especial, los cuales se mencionan anteriormente, pero que no exigía tiempos ni la presentación de informes donde dichas entidades tuvieran que dar cuenta de la actividad que realizaban y principalmente de los valores a reinvertir de los excedentes que les quedaban año a año.

Lo anterior lo que estaba generando antes de la ley 1819 de 2016, era que las entidades siguieran perteneciendo al régimen especial, sin cumplir con los requisitos, muchas de ellas sin

realizar ni siquiera una actividad meritoria y mucho menos de intereses general, acumulando excedentes sin reinvertir y tal vez repartiendo dichos excedentes como si fuera una entidad del régimen ordinario con derecho a utilidades, pero con el beneficio en el impuesto de renta.

De manera clara es necesario problematizar desde el análisis como los requerimientos de la memoria económica, se alimentan con especificidad de los elementos de la información exógena, pero sin embargo se plantean también nuevos requerimientos que deben ser cumplidos para ejercer una labor de control mucho más específica y fructífera. El ideal de los procesos que se realizan desde la Administración, es hilar cada uno de los elementos de los contribuyentes, de la manera más fina posible y así, no permitir que ingresen al régimen tributario especial, sin realmente contar con los elementos necesarios para hacerlo.

Como es sabido entonces en la memoria económica en Colombia se solicitan los siguientes elementos:

1. Año gravable que se informa.
2. Razón social y NIT de la entidad informante.
3. Donaciones efectuadas a terceros, cuando hubiere lugar a ello, indicando la fecha de la donación, nombre y apellidos o razón social y el NIT, del donatario, identificación detallada del bien donado indicado la clase de activo, valor, la manera, entendiéndose esta como en dinero o en especie en que se efectuó la donación e indicando la condición cuando sea el caso.
4. Información de las subvenciones recibidas, indicando: Origen (público o privado), nacional o internacional, identificación del otorgante (nombres y apellidos o razón social tipo de documento de identificación y número), valor, destinación.

5. Identificación de la fuente de los ingresos, indicando: ingresos por donaciones, ingresos por el desarrollo de la actividad meritoria, otros ingresos.
6. Valor y detalle de la destinación del beneficio neto o excedente del año gravable anterior.
7. Valor y detalle de las asignaciones permanentes en curso, indicando, año del beneficio o excedente neto que originó la asignación, plazo de ejecución.
8. Valor, plazo y detalle de las inversiones vigentes y que se liquiden en el año.
9. Manifestación que se ha actualizado la información de la plataforma de transparencia, cuando hubiere lugar.

Ahora bien, justamente parte de estos mismos elementos son solicitados en la información exógena, con los determinantes particulares de cada contribuyente, de esta manera se demuestra que la relación existente entre estas dos figuras que permiten ejercer un control a la ciudadanía son latentes. Estas similitudes, sin embargo, no representan el mérito que cada una realiza en la organización del Estado, la importancia y la pertinencia de su existencia se sustentan en las situaciones que se vivencian en el país y en la Administración y en los resultados que pueden brindar.

Entonces ¿la memoria económica sí? O ¿la memoria económica no? ¿La memoria económica va más allá de la información exógena o le estamos contando dos veces la misma historia a la DIAN? ¿Una vez por terceros y otra vez por las ESAL? ¿Se complementan de alguna forma ambos mecanismos porque se puede cruzar la información de terceros con la información que se por parte de las ESAL?

## Conclusiones

1. El requerir una memoria económica ha generado dentro de la administración tributaria que los procedimientos y procesos internos hayan mejorado, generando control y supervisión a las entidades sin ánimo de lucro con la información que se presenta en esta memoria, dado que es ahora un asunto obligatorio la realización y análisis de esta, y la posibilidad de tener una revisión fiscal determina un detonante en el mejoramiento y el cumplimiento.
2. Toda la información que le llega a la administración tributaria, referente a la memoria económica es de suma importancia para poder ejercer su función de fiscalización, de control y revisión con el fin de tener la certeza de que las entidades del régimen tributario especial obtienen sus beneficios por el correcto cumplimiento de sus obligaciones, lo que es determinante en la lucha contra la evasión.
3. El cumplimiento de esta Memoria Económica, en los términos establecidos y con la discriminación, especialmente de sus excedentes año a año, y de los proyectos de reinversión a realizar obligan a los contribuyentes a no quedarse en el tiempo con estos excedentes y tener la posibilidad de repartírselos de manera indirecta.
4. Con el anterior resultado, se puede concluir que es cierto todo lo que la comisión de expertos dijo en su exposición de motivos con respecto a que muchas de las entidades que se encontraban accediendo a todos los beneficios del régimen tributario especial, no cumplían realmente con actividades de interés general a las cuales tuviera acceso la comunidad, entidades que se quedan con sus excedente en el tiempo, sin realizar ninguna reinversión, y otras que por su naturaleza debían salir de este régimen y empezar dicho

proceso en el año 2019, pero también se puede observar que la mayoría de estas entidades ni siquiera estaban ejerciendo ninguna actividad, por lo que se encontraban inactivas.

5. Se podría pensar que con el cumplimiento de todos los requisitos para acceder al régimen tributario especial que trajo la reforma, se lograr disminuir la evasión y la elusión que hay en este sector logrando de esta manera, por un lado que las entidades que no cumplan los requisitos pasen a pertenecer al régimen Ordinario, de esta manera rentando a la tarifa plena, y por otra parte las entidades que continúen con su permanencia en el régimen tributario especial, sea realmente porque lo merecen, porque cumplen y porque atienden a todos los requerimiento necesarios para pertenecer a él, utilizando de manera óptima sus recursos, realizando actividades meritorias que sean verdaderamente de interés general y reinvertiendo en el tiempo establecido los excedentes que generen durante cada año fiscal, disminuyendo la posibilidad de que sean repartidos de manera indirecta entre sus fundadores.
6. Los comentarios de la sociedad civil tienen sus ventajas y desventajas, ventajas porque se puede conocer la opinión de la sociedad civil y dar a conocer a la Dian información desconocida que podría alertar a la administración de malos manejos de dichas entidades y el no cumplimiento de los requisitos, y desventajas porque se puede utilizar de manera desleal para desacreditar a una entidad sin ánimo de lucro ocasionando daños por el mal manejo de la información.
7. La información exógena es un camino que desplego una luz clara hacia la forma de organizar y manejar la memoria económica, estableciendo elementos que contribuyeron a su constitución y a su consolidación, demostrando que era un mecanismo que funcionaba

y que podía brindar una posibilidad de control más específica a quienes pertenecían al régimen tributario especial.

8. La memoria económica tuvo ciertos efectos respecto a las ESAL que permanecieron en el régimen tributario especial y las que no así: El plazo máximo para presentar la solicitud de permanencia y calificación al régimen tributario especial de las ESAL en Colombia era inicialmente hasta el 30 de abril de 2018, fecha en la cual todas las entidades que quisieran continuar o calificar en este régimen debían presentar la memoria económica que quedó establecida en la ley 1819 de 2016, y en el artículo 356-3 del Estatuto Tributario, y lo debían hacer mediante los servicios informáticos electrónicos que adoptara la administración tributaria, el 30 de abril la Dirección de impuestos declara contingencia por problemas en los sistemas electrónicos, y mediante resolución 028 del 3 de mayo se levanta gradualmente esta contingencia, ampliando las fechas de presentación de la solicitud de permanencia de acuerdo al último dígito del NIT a partir del 7 de mayo y hasta el 21 de mayo.

“Al 31 de diciembre de 2017 estaban inscritas en el RUT 193.070 entidades sin ánimo de lucro, de las cuales solo 45.711 entidades la Dian estimaba cumplían los requisitos para poder realizar la solicitud de permanencia, pero en realidad solo el 58,85%, es decir, (26.904) presentaron dicha solicitud” (Diario La República, 2021).

En el proceso de depuración llevado a cabo por la DIAN fueron excluidas para recibir beneficios más de 147.000 entidades, lo que deja en evidencia la gran informalidad existente alrededor de las ESAL. Además de esto 19.771 quedaron por fuera

por ser cooperativas que debían realizar el proceso a partir de 2019; 6.165 eran declarantes no contribuyentes que no deben realizar este trámite (sindicatos, fondos de empleados, fondos de inversión, iglesias, etc.); 2.723 fundaciones eran declarantes no contribuyentes que deberán presentar la declaración de ingreso y patrimonio. (Diario La República, 2021)

Otras 22.344 de ellas no cumplían las condiciones porque no prestaban ninguna actividad meritoria; 15.515 se cambiaron voluntariamente al régimen tributario ordinario; 2.283 marcaron la casilla 28 en el formulario de declaración presentada por el año gravable 2017 durante abril de este año. (Diario La República, 2021)

Por otro lado, la DIAN indicó que 78.558 no declararon renta por el año 2017 debido a que estaban inactivas o a que no hicieron trámite alguno cuando se inscribieron en el RUT". (Diario La República, 2021)

Adicionalmente, y según el procedimiento a seguir una vez se envió la información requerida para la permanecía en el régimen tributario especial dentro de estos la Memoria económica mediante los sistemas informáticos de la DIAN, durante los 3 días siguientes se debían esperar comentarios de la sociedad civil a cerca de la información que se publicó.

Después de las opiniones de la sociedad civil y de las respuestas hechas por las entidades que solicitan la permanencia en el régimen tributario especial, la Dirección de impuesto y aduanas tuvo hasta el 31 de octubre del 2018, para pronunciarse mediante el envío de actos administrativos a las entidades que no cumplieron con todos los requisitos para seguir perteneciendo al régimen tributario especial.

Ahora bien, los actos administrativos que expidió la Dian fueron los siguientes:

**Tabla 7:** *ESAL a las que les fue actualizado el RUT de oficio pasado a pertenecer al régimen ordinario por no presentar solicitud de permanencia resolución 012965 del 27 de septiembre de 2018*

<b>ENTIDAS SIN ANIMO DE LUCRO</b>	<b>CANTIDAD</b>
ASOCIACION	4,349
FUNDACIONES	7,856
CORPORACIONES	2,737
FONDOS DE EMPLEADOS	6
OTRAS	1,961
<b>TOTAL</b>	<b>16,909</b>

*Nota: Tabla construida de acuerdo a la información disponible en la DIAN (véase <https://www.dian.gov.co/impuestos/sociedades/ESAL/Relaci%C3%B3n%20de%20actividades%20meritorias%20y%20actividades%20econ%C3%B3micas/Paginas/default.aspx>).*

Se evidencia claramente como una gran cantidad de entidades que hasta el año 2017 pertenecían al régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro, 16.909 entidades, por no cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 364-3 del Estatuto Tributario, pasan para el año 2018 a pertenecer al régimen ordinario de tributación lo que nos lleva a pensar cuales fueron las razones por las que no presentaron su permanecía en dicho régimen, talvez porque no realizaban actividades meritorias o repartían excedentes de manera indirecta, acaso se estaban beneficiando durante todos los años desde su constitución de las exenciones que permite el régimen tributario especial? Es importante recordar que pertenecer al régimen ordinario de tributación significa que no se goza de ningún beneficio especial y por tanto están sujetas a la regla general del impuesto de renta.

Ahora bien, haremos un breve análisis de algunos resultados que se pudieron obtener de los años 2019, 2020 de la cantidad de entidades del régimen tributario especial que presentación su permanencia en dicho régimen y para el año 2021 la cantidad de entidades que pasaron a pertenecer al régimen tributario especial.

De acuerdo a la información obtenida directamente desde la página de la Dirección de impuestos y aduanas nacionales DIAN, se identificaron los siguientes resultados:

**Tabla 8** Datos sobre las ESAL registradas en la DIAN entre el 2019 y el 2020 y calificadas dentro e RTE para el 2021

ENTIDAS SIN ANIMO DE LUCRO	ACTUALIZARON REGISTRO WEB AÑO 2019	ACTUALZARON REGISTRO WEB AÑO 2020	CALIFICADAS AL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL AÑO 2021
ASOCIACION	6,289	5,053	405
FUNDACIONES	7,140	6,332	900
CORPORACIONES	2,766	2,600	228
FONDOS DE EMPLEADOS	26	20	0
COOPERATIVAS	2,324	2,309	101
OTRAS	2,942	2,371	299
<b>TOTAL</b>	<b>21,487</b>	<b>18,685</b>	<b>1,933</b>

Nota: Elaborada a partir de la información disponible en el repositorio de la DIAN en el 2021 ([www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co))

Podemos ver que para el año 2019, actualizaron su registro web 21.487 entidades para continuar perteneciendo al régimen tributario especial, pero para el año 2020 hubo una disminución del 13.04% con respecto al año 2019, lo que significa que cada vez más esta obligación que trajo consigo la ley 1819 de 2016, ha sido efectiva, puesto que es rígida y exigente al momento de solicitar información interna de cada entidad, lo que conlleva a que menos entidades puedan obtener exenciones que no les corresponde por

no cumplir a cabalidad con el total de los requisitos, ayudando de esta manera a que el recaudo que se obtiene mediante el impuesto de renta aumente.

Así mismo como se observa en el cuadro adjunto, se identifica que otras entidades que talvez nunca han pertenecido al régimen tributario especial, o por el contrato perdieron de pertenecer a dicho régimen, presenten toda la información que se exige para calificar nuevamente, por lo que para el año 2021, 1.933 entidades calificaron

### **Bibliografía**

- Avance Jurídico Casa Editorial. (2019). Estatuto tributario. Obtenido de Secretaría del senado:  
[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto\\_tributario.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html)
- Bedoya M., O. H., & Rúa, W. (2016). El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Consejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales. Universidad de Medellín. Medellín: Universidad de Medellín. Recuperado de  
<https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/download/328431/20785271/0>
- Cahn-Speyer Wells, P. (2009). La elusión fiscal en Colombia. *Revista de Derecho Privado* (42), 2-8.
- Congreso de la República de Colombia (1989). Decreto 624 de 1989. *Estatuto Tributario*. DO. 51818. [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto\\_tributario.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html)
- Constitución Política de Colombia (1991). DO. 51818.  
<http://www.secretariasenado.gov.co/index.php/constitucion-politica>
- Congreso de la República de Colombia (2016) Ley 1819 de 2016. *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha*

*contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.* DO. 51818.

[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_1819\\_2016.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html)

Consultoría jurídica, NIIF y laboral -Accounter-. (2021). Estatuto Tributario. Obtenido de Estatuto Tributario: <https://estatuto.co/?e=1447>

Corte Constitucional de la república de Colombia (15 de 04 de 2021). Sentencia C-733/03.

Obtenido de Corte Constitucional de la República de Colombia:

[https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-733-](https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-733-03.htm#:~:text=Sentencia%20C%2D733%2F03&text=De%20esta%20manera%20se%20impone,riqueza%20existente%20en%20nuestro%20pa%C3%ADs.)

[03.htm#:~:text=Sentencia%20C%2D733%2F03&text=De%20esta%20manera%20se%20impone,riqueza%20existente%20en%20nuestro%20pa%C3%ADs.](https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-733-03.htm#:~:text=Sentencia%20C%2D733%2F03&text=De%20esta%20manera%20se%20impone,riqueza%20existente%20en%20nuestro%20pa%C3%ADs.)

Corte Constitucional de la República de Colombia (15 de 04 de 2021) Sentencia T-125/94.

Obtenido de Corte Constitucional de la República de Colombia:

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1994/T-125-94.htm>

Deloitte. (18 de 04 de 2021). Deloitte Colombia servicios profesionales. Obtenido de Deloitte Colombia servicios profesionales:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf>

Departamento de la Función Pública. (28 de 04 de 2021). Decreto 4400 de 2004 Obtenido de Departamento de la Función Pública:

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=15581>

DIAN. (29 de 04 de 2021). Evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Colombia:

Estimación para el período 1998 - 2006 Obtenido de Dirección de Impuestos y Aduanas

Nacionales:

[https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Evasi%C3%B3n%20del%20Impuesto%20al%20Valor%20Agregado%20\(IVA\)%20en%20Colombia\\_Estimaci%C3%B3n%20para%20el%20per%C3%ADodo%201998%20-%202006.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Evasi%C3%B3n%20del%20Impuesto%20al%20Valor%20Agregado%20(IVA)%20en%20Colombia_Estimaci%C3%B3n%20para%20el%20per%C3%ADodo%201998%20-%202006.pdf)

DIAN. (03 de 05 de 2018). Resolución 000028 de la Dirección de Impuestos y Aduanas

Nacionales -DIAN-. Obtenido de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

<https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000028%20de%2003-05-2018.pdf>

DIAN. (18 de 04 de 2021). Resolución 000019. Obtenido de Dirección de impuestos y aduanas nacionales:

<https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000019%20de%2028-03-2018.pdf>

Diario La República. (18 de 04 de 2021). Solo 58 de la entidades sin animo de lucro solicitaron régimen especial. Obtenido de Diario Económico La República:

<https://www.larepublica.co/economia/solo-58-de-las-entidades-sin-animo-de-lucro-solicitaron-regimen-especial-2731320>

Diario La República. (16 de 04 de 2021). Colombia es 97 entre países con mayor corrupción según transparencia internacional. Obtenido de Diario La República:

<https://www.larepublica.co/globoeconomia/colombia-es-97-entre-paises-con-mayor-corrupcion-segun-transparencia-internacional-3117309>

Escalante D., P., & Hulett R., N. L. (2009). Los deberes formales a cumplir por las personas naturales como contribuyentes del impuesto al valor. Actualidad Contable Faces, 34-43.

Fundación para la educación superior y el desarrollo. (18 de 04 de 2021). Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al ministerio de hacienda y crédito público Obtenido de Fedesarrollo centro de investigación económica y social: <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>

Giannini, A. D. (1957). Instituciones de derecho tributario. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

Hernández, B (2002). “Compendio de Ilícitos Formales aplicables por el Incumplimiento de los Deberes Formales en Materia de Impuestos al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta e Impuestos a los Activos Empresariales.” Trabajo de grado de especialización no publicado, Universidad Católica del Táchira. San Cristóbal.

Jaramillo, Juan Carlos. Entidades sin ánimo de lucro, actualizado ley 1819 del 2016. Legis Editores S.A, Séptima Edición ,2017.

Martín Queralt, J. (2004). Curso de Derecho Financiero y Tributario (15 Edición ed.). Madrid: Tecnos.

Ministerio de la Presidencia, relaciones con las Cortes y memoria democrática. (18 de 04 de 2021). Boletín Oficial del Estado Agencia Estatal. Obtenido de Boletín Oficial del Estado Agencia Estatal: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-19571-consolidado.pdf>

Ministerio de la Presidencia, relaciones con las Cortes y memoria democrática. (16 de 04 de 2021). Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Obtenido de Ministerio de la



Presidencia de la república de Colombia. (18 de 04 de 2021). Presidencia de la república.

Obtenido de Presidencia de la república:

<https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%202150%20DEL%2020%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202017.pdf>

Rodríguez P., C. C. (2019). Actividades económicas de las ESAL: Análisis comparado de las entidades sin ánimo de lucro desde su realidad jurídico-tributaria. Bogotá D.C.:

Universidad Externado.

Sainz de Bujanda, F. (1973). Hacienda y Derecho VI: Estudios de Derecho Financiero. Madrid:

Instituto de Estudios Políticos.

Senado de la República de Colombia. (16 de 04 de 2021). Ley 1739 del 2014. Obtenido de secretaria del Senado de la República:

[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_1739\\_2014.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014.html)

Senado de la República de Colombia. (1991). Constitución política de Colombia. Obtenido de Secretaría General de la República de Colombia:

[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion\\_politica\\_1991.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html)

Transparency International. (2021). Transparency International the global coalition against corruption. Obtenido de Transparency International the global coalition against

corruption: <https://www.transparency.org/en/>

## Anexos

Anexo 1. Aspectos procedimentales para la solicitud de permanencia en el régimen tributario especial.

### Paso 1. Verificar en el Registro Único Tributario RUT

1. Los datos de ubicación de la entidad están completos y correctos.
2. En la casilla 53 - "Responsabilidades" registra el código "04 – Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario".
3. En la casilla 70 – "Beneficio" registre el código "2 - Sin ánimo de lucro".
4. Los datos de la identificación, nombre del representante legal autorizado para presentar la solicitud son correctos y están ubicados en el primer ítem de la hoja 3 del RUT.
5. En la casilla 76 – "Fecha de Registro" se encuentre diligenciada la fecha de registro ante el ente de vigilancia y control.
6. En la casilla 88 "Entidad de vigilancia y control", se encuentre diligenciada.
7. Que por lo menos una de las actividades económicas registradas en el RUT corresponda a una actividad meritoria definida en el artículo 359 E.T.
8. Contar con el mecanismo de firma electrónica

### Paso 2. Documentación requerida para solicitar la permanencia en el Régimen Tributario Especial

1. Un informe anual de resultados o Informe de gestión para el Sector Cooperativo que prevea datos sobre sus proyectos en curso y los finalizados, los ingresos,

los contratos realizados, subsidios y aportes recibidos, así como las metas logradas en beneficio de la comunidad.

2. Los estados financieros de la entidad.
3. Certificación de Requisitos del representante legal o revisor fiscal en el que evidencia que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año. (Numeral 13 del párrafo 2 del artículo 364-5 E.T.)
4. Copia de la escritura pública, documento privado o acta de constitución en donde conste que está legalmente constituida.
5. Certificado de existencia y representación legal expedido por la autoridad competente, en el cual figuren sus administradores, representantes y miembros del consejo u órgano directivo cuando hubiere lugar a ello.
6. Copia del acta de la Asamblea General o máximo órgano de dirección, en la que se autorice al representante legal para que solicite que la entidad permanezca como entidad del Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la Renta.
7. Copia de los estatutos de la entidad o acta del máximo órgano directivo donde se indique que el objeto social principal corresponde a una actividad meritoria, que los aportes no son reembolsados, que sus excedentes no son distribuidos y que se identifique los cargos directivos de la entidad. (Numeral 4 del Art. 1.2.1.5.1.8 del Decreto 1625 del 2016).
8. Certificación del Representante Legal de los antecedentes judiciales y declaración de caducidad de contratos estatales de los miembros de la junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de los órganos de dirección de conformidad con el numeral 3 artículo 364-3 E.T.

9. Acta de Asamblea General o máximo órgano de dirección que indica el estado de las asignaciones permanentes de los años gravables anteriores de conformidad con el artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto 1625 de 2016, si hay lugar a ello.

10. Acta de Asamblea General o máximo órgano de dirección en el que se aprobó la reinversión del beneficio neto o excedente del respectivo año gravable, si hay lugar a ello.

11. Registrar la Memoria económica cuando los ingresos brutos, incluidas las ganancias ocasionales, del año gravable 2017 fueron iguales o superiores a 160.000 UVT (\$5.097.440.000.)

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

1. Descargar el prevalidador que contiene los Formatos 2530 Información Fundadores, 2531 Información de Personas que Ejercen Cargos Gerenciales, Directivos o de Control, 2532 Información Donaciones y 2533 Información Asignaciones Permanentes.

2. Diligenciar la información de los formatos a través del prevalidador, los Formatos 2530 y 2531 son obligatorios; los Formatos 2532 y 2533, cuando haya lugar a ello y generar los archivos XML.

3. Enviar la información del numeral anterior, a través del Servicio Informático Electrónico de "Presentación de Información por Envío de Archivos".

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

1. Diligenciar el formato 5245 a través del SIE Régimen Tributario Especial.
2. Adjuntar los documentos soportes requeridos.
3. Firmar y presentar la solicitud de calificación.

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

Si la entidad recibió comentarios por parte de la sociedad civil, esta recibirá dentro de los 3 días hábiles siguientes al vencimiento de recepción de los comentarios, un correo informándole que debe dar respuestas a los comentarios recibidos, para ello debe:

1. Ingresar a los Servicios Informáticos Electrónicos de la DIAN con cuenta habilitada y contraseña.
2. Seleccionar el módulo respuestas a comentarios, dar respuesta a todos los que se presentan, y, o adjuntar soportes, si hay lugar a ello.
3. Guardar y enviar respuesta a los comentarios.

Paso 6. Definición de la Solicitud de Permanencia

La Administración Tributaria a más tardar el 31 de octubre de 2018, mediante acto administrativo determinará la exclusión del régimen, por lo tanto, si usted no es notificado de esta decisión se entenderá que permanece en el Régimen Tributario Especial.

Contra el acto que niega la solicitud de permanencia procede el recurso de reposición en los términos señalados en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Una vez en firme el acto administrativo se procederá la actualización del RUT de oficio con la responsabilidad 05 y para el año gravable 2018, quedará excluido del Régimen Tributario Especial.