



**Incidencias de la normatividad tributaria en las Entidades del Régimen Tributario
Especial entre los años 2012 y 2022 en materia de donaciones**

Claudia Patricia Zabala Torres

Willintong Esteiman Bedoya Osorio

Especialistas en Gestión Tributaria

Asesor

Omar Hernando Bedoya Martínez

Contador Público y Abogado

Magister en Tributación y Política Fiscal

Docente Investigador UdeA

Universidad de Antioquia

Facultad de Ciencias Económicas

Especialización en Gestión Tributaria

Medellín, Antioquia, Colombia

2022

Tabla de contenido

Resumen	3
Introducción	5
Justificación	6
Objetivos	8
1. Objetivo General	8
2. Objetivos Específicos	8
Referente Normativo	9
Análisis crítico	21
¿Qué se entiende por Régimen Tributario Especial?	21
Requisitos para pertenecer al Régimen Tributario Especial	22
Tarifa para las Entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial	24
Calificación para pertenecer al Régimen Tributario Especial.	24
No contribuyentes no declarantes y No contribuyentes declarantes	25
Comparativo de los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario.	25
¿Qué se entiende por donación?	26
Acerca de la Concurrencia de beneficios.	27
Tipos de tratamientos permitidos tributariamente a donaciones.	27
Ejercicio comparativo de donación artículos 125, 126-2 y 257 del Estatuto Tributario	29
Resultado del ejercicio.	30
Gráfico del Ejercicio	32
Encuesta	33
Muestra para la encuesta	34
Resultado de la encuesta	34
Conclusiones	37
Bibliografía	39

Resumen

La evolución de la Ley en Colombia concerniente a la tributación y/o administración societaria debe generar de la misma forma, un avance en el conocimiento de todos aquellos que desarrollan actividades de administración, fiscalización, asesoría, entre otras, independientemente de su campo de acción, esta evolución puede tornarse abrumadora para quienes no aplican su conocimiento a las ESAL admitidas en el Régimen Tributario Especial. debido a que su concentración está dirigida a otro tipo de sociedades que la Ley también permite establecer, situación que genera errores en el cumplimiento de las obligaciones y pérdida en la aplicación de los beneficios en el momento de realizar un asesoramiento como especialistas en fiscalización, administradores o abogados por la facultad profesional otorgada.

En la última década, Colombia ha tenido seis reformas tributarias, Las agendas presidenciales marcaron pautas importantes dentro de los que haceres de los diferentes presidentes ya que desde el año 2012 han existido cambios a la normatividad que regula los impuestos en Colombia partiendo desde el 2012 con la Ley 1607 sancionada en dicho año y en la que gravaron algunos servicios con la tarifa del 5% y en donde fue reglamentado la depuración en materia de renta por el sistema IMAN, IMAS y sistema ordinario para las personas naturales, para el año 2014 la Ley 1739 famosa por la sobretasa CREE y la creación del impuesto a la riqueza, para el año 2016 la formulación y sanción de la Ley 1819 en donde el IVA paso del 16% al 19%, en donde gravaron las cesantías a partir del año fiscal 2017, para el 2018 la Ley 1943 que introdujo beneficios en materia de desgravación de renta corporativa, pero esta fue declarada inexecutable por la corte constitucional por lo que fue presentada la Ley 2010 de 2019 para mantener estos beneficios pero además introduciendo un paquete social con medidas como devolución de IVA para los más necesitados. (Portafolio.com, 2021)

El gobierno colombiano fue caracterizado por el desequilibrio en sus finanzas y por ende con la necesidad de incrementar el recaudo tributario para así evitar el desfase de sus gastos sobre los ingresos debido a factores como mayores gastos en seguridad y defensa, pagos de deuda externa, obligaciones constitucionales como lo son las transferencias a gobiernos locales generando, entre otras, una reglamentación sucesiva de reformas tributarias que dan incertidumbre a los contribuyentes por la complejidad de su análisis, depuración y finalmente tributación de la carga impositiva. (Cardenas, Blackman, Nieto, Mejia, & Chaparro, 2005, pág. 16)

El mayor problema que enfrenta el sistema tributario en Colombia es la inestabilidad y podría determinarse como inestable la necesidad del estado de reformar la legislación sucesivamente generando complejidad en la depuración de los diferentes tributos establecidos lo

que genera un panorama no apropiado para la inversión extranjera que según (Cardenas, Blackman, Nieto, Mejia, & Chaparro, 2005, pág. 81) cita tres niveles de importancia en los que influyen en la inversión extranjera que son: el tamaño del mercado, la ubicación geográfica y la estabilidad política y macroeconómica; además, de analizar en un segundo nivel si el primero es superado, las barreras administrativas, el código laboral, tributario e incentivos fiscales. (Cardenas, Blackman, Nieto, Mejia, & Chaparro, 2005, pág. 71)

Por lo expuesto anteriormente, es necesario para las diferentes profesiones encargadas de fiscalizar, asesorar o administrar, poner al servicio los conocimientos para los cuales fueron facultados por la evolución normativa y que, a su vez, estos contribuyan al cambio que se espera surjan económicamente en el país mediante la debida y completa instrucción a los contribuyentes enmarcados y lineados por la legislación tributaria en referencia a las Sociedades ESAL.

Introducción

Las responsabilidades tributarias de las Sociedades Sin Ánimo De Lucro ESAL que pueden ser constituidas en Colombia deben ser claras para los diferentes profesionales que desarrollan actividades concernientes al tratamiento de estas y que enfocados dentro del cumplimiento de la normatividad vigente les permita el desarrollo de las actividades para las cuales fueron creadas y por ende la obtención de un conocimiento pleno de los beneficios tributarios otorgados por la Ley con fines de obtener eficiencia económica.

La libre asociación en Colombia, la cual está regulada en la constitución política en el artículo 38, garantiza el libre desarrollo de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad las cuales pueden ser naturales o jurídicas y dentro del derecho societario reglamentado en las diferentes disposiciones como lo son el código de comercio y demás leyes que las traten y en lo concerniente al desarrollo de actividades de fines esenciales del estado como la educación y la salud reglamentados en el artículo 2 de la Constitución Política, este último como fin de este estudio en este documento por lo cual y como se expresa, las entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) constituyen un mecanismo a través del cual los ciudadanos se organizan con el objeto de cumplir finalidades de carácter social y aportar a la consolidación de la democracia mediante la colaboración con los fines del estado y las comunidades sin alterar el mercado. (Villegas, Melo, Marquez, & Puyo, 2019, pág. 19)

También es necesario resaltar que dentro de la (Constitución, 1991) en su artículo 95 literal 9 se establece el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad y que de la misma forma en lo que nos trae a realizar este estudio, se deben referenciar los derechos establecidos por la misma norma en el sentido de igualdad a los posibles beneficios tributarios que las personas puedan obtener en el desarrollo social de actividades normatizadas bajo los preceptos de Entidades Sin Ánimo de Lucro.

De acuerdo con lo anterior, las ESAL (Entidades Sin Ánimo De Lucro) son instituciones que surgen con el ánimo de desarrollar actividades que son de obligatorio cubrimiento por el estado y que, en todo caso, su objetivo no es alterar el mercado sino de dar cobertura a dichas necesidades primordiales de la población sin la búsqueda de obtener un beneficio o retribución económica con el desarrollo de la actividad, sino más bien de lograr que el sector de personas en la cual se desarrollan dichas actividades generen universalidad en el fomento y logro de una vida digna; así mismo, la Ley permite, que este tipo de sociedades con el cumplimiento de sus deberes formales obtengan dentro de la igualdad y justicia tratada en la Carta Política de Colombia unos derechos nombrado como beneficios los cuales serán tratados en el desarrollo de dicho estudio.

Justificación

Claridad en los beneficios otorgados normativamente a las Entidades Sin Ánimo de Lucro ESAL en Colombia pueden ser procedimientos, operaciones o rutinas que no tengan claridad en las diferentes profesiones que fiscalizan o administran otro tipo de sociedades diferentes a las ESAL y que por ende el desarrollo del conocimiento de dicha actividad esta segregado en unos pocos profesionales que son los encargados de desarrollar directamente los procedimientos al interior de estas sociedades y por lo que se considera importante que el universo de la contaduría pública, administración en todas sus ramas y el derecho tenga un fácil acceso a la forma y esencia de la operatividad en las ESAL. (Confecamaras; Dirección de Impuestos Nacionales Dian, 2005, pág. 2)

Existen barreras administrativas, en infraestructura, en el entorno económico en el cual se desempeñen las sociedades, los costos de producción de los bienes y servicios, en el cambio normativo constante (Confecamaras; Dirección de Impuestos Nacionales Dian, 2005, pág. 57) y expresado en el planteamiento del problema lo que afecta directamente el desarrollo profesional en Colombia como lo es debido a que las diferentes profesiones deben centrar esfuerzos en el estudio de la última norma, cambio normativo o actualización de cualquier índole tributario, societario o de otro tipo que genere cambios sustanciales o no en el manejo de los diferentes tipos societarios que existen y que, por tal situación, los profesionales con fines de evitar sanciones en el sector que se desempeñen deben interiorizar y aplicar la normatividad vigente desde el momento de la aplicación de la norma y los diferentes vencimientos a los que son sometidos para así evitar las diferentes sanciones que el fisco en Colombia impone por la variedad de interpretaciones que pueden generarse en la contra – reloj del desarrollo profesional de las diferentes profesiones. (Confecamaras; Dirección de Impuestos Nacionales Dian, 2005, pág. 3)

Generalidades, obligaciones, beneficios, requisitos pueden ser características que cambian a lo largo del cumplimiento del objeto del Estado el cual como ha sido mencionado, debe financiarse con los impuestos reglamentados a personas naturales o jurídicas generando altas preocupaciones para los dueños de los patrimonios que puedan ser objeto de inversión en el territorio colombiano y que por ende dichas preocupaciones son trasladadas a las diferentes profesiones encargadas de asesorar, instruir y dar puntos de vista basados en el conocimiento a dichos inversores siendo de suma importancia, que el común de las profesiones en el desarrollo de dichas asesorías conozcan desde la aplicación de la norma como el Estado espera sea realizado, se brinde una asesoría completa, consciente y fundamentada en la legalidad sin omitir

obligaciones o perder beneficios. (Confecamaras; Dirección de Impuestos Nacionales Dian, 2005, pág. 2)

Las ESAL, son personas jurídicas con plena capacidad de goce y de ejercicio, las cuales, una vez constituidas, forman una persona diferente a las personas naturales o jurídicas que las integran (Ribero, 2020, pág. 17) y que son creadas con fines de desarrollar actividades específicas y clasificadas como de interés general por lo que la facultad de desarrollo es inicialmente del Estado pero con la creación de este tipo societario, la Ley permite que sean desarrolladas por personas diferentes al estado bajo dicha clasificación con fines de brindar calidad de vida a las personas y por ende sin la posibilidad de distribución de riqueza en el desarrollo social de la actividad siendo su principal fuente de financiación la reinversión de excedentes en el fortalecimiento económico de la organización ESAL y por lo que se debe tener cuidado con el cumplimiento de los requisitos u obligaciones para lograr los beneficios establecidos.

Objetivos

1. Objetivo General

Determinar las incidencias desde el 2012 y hasta el 2022 en la normatividad tributaria al pertenecer al Régimen Tributario Especial ESAL.

2. Objetivos Específicos

- a.** Analizar los cambios concernientes a las ESAL introducidos en las reformas tributarias con las Leyes 1607 de 2012, 1739 de 2014, 1819 de 2016, 1943 de 2018, 2010 de 2019 y 2155 de 2021.
- b.** Compilar las obligaciones y por ende los beneficios tributarios de las ESAL partiendo desde las últimas seis reformas tributarias reglamentadas entre el 2012 – 2021.
- c.** Examinar los posibles cambios que se encuentran inmersos en el proyecto de Ley de inversión social.
- d.** Exponer las características especiales que a manera de impuesto de renta diferencian a las ESAL de las demás sociedades.
- e.** Definir los elementos necesarios tanto normativos como de procedimiento que se deben tener en cuenta en el manejo contable y tributario en las ESAL.

Referente Normativo

El siguiente contenido hace referencia a la normatividad vigente de cada uno de los artículos descritos, los cuales relacionan la última modificación o adición realizada desde el año 2012 y hasta el año 2021, periodo de tiempo equivalente a alcance de este trabajo; en el anexo [Normograma Trabajo RTE.xlsx](#) se podrá visualizar las transiciones de estos artículos en las diferentes reformas tributarias impulsadas en el segmento de tiempo mencionado.

Categoría	Artículo	Creación Modificación Adición	Descripción abreviada del artículo
Estatuto Tributario	19	Modificado por el art 140 de la ley 1819 de 2016	Todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme las normas aplicadas a las sociedades nacionales. Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 ET.
	22	Modificado por el art 83 de la ley 2010 de 2019	Entidades que no son contribuyentes. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y no deberán cumplir el deber formal de presentar declaración de ingresos y patrimonio, de acuerdo con el artículo 598 del presente Estatuto, la Nación, las entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las áreas metropolitanas, la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y su sistema federado, las superintendencias y las unidades administrativas especiales, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.
	23	Modificado por el art 145 de la ley 1819 de 2016	Entidades no contribuyentes declarantes. No son con-tribuyentes del impuesto sobre la renta los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral; las

		<p>asociaciones y federaciones de Departamentos y de Municipios, las sociedades o entidades de alcohólicos anónimos, los establecimientos públicos y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado, siempre y cuando no se señale en la ley de otra manera. Estas entidades estarán en todo caso obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio. Las entidades de que trata el presente artículo deberán garantizar la transparencia en la gestión de sus recursos y en el desarrollo de su actividad. La DIAN podrá ejercer fiscalización sobre estas entidades y solicitar la información que considere pertinente para esos efectos.</p>
125	Modificado por el art 75 de la ley 1819 de 2016	<p>Incentivo a la donación del sector privado en la red nacional de bibliotecas públicas y biblioteca nacional. Las personas jurídicas obligadas al pago del impuesto sobre la renta por el ejercicio de cualquier tipo de actividad, que realicen donaciones de dinero para la construcción, dotación o mantenimiento de bibliotecas de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y de la Biblioteca Nacional también tendrán derecho a deducir el ciento por ciento (100%) del valor real donado para efectos de calcular el impuesto sobre la renta a su cargo correspondiente al período gravable en que se realice la donación</p>
125-1	Modificado por el art 155 de la ley 1819 de 2016	<p>Requisitos de los beneficiarios de las donaciones. Cuando la entidad beneficiaria de la donación que da derecho al descuento de que trata el artículo 257 se trate de una entidad calificada en el Régimen Tributario Especial, deberá reunir las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Estar legalmente constituida y estar sometida a inspección, control y vigilancia de una entidad estatal. 2. Si se trata de una de las entidades a las que se refiere el artículo 19 de este Estatuto, haber sido calificada en

		<p>el Régimen Tributario Especial antes de haber sido efectuada la donación.</p> <p>3. Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación, salvo cuando se haya constituido en el mismo año gravable.</p> <p>4. Manejar, en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados, los ingresos por donaciones.</p>
125-2	Adicionado por el art 3 de la ley 6 de 1992	<p>PARÁGRAFO 1o. En todo caso, cuando se donen otros activos su valor será el menor entre el valor comercial y el costo fiscal del bien donado.</p> <p>PARÁGRAFO 2o. Las donaciones que no tengan condición por parte del donante deberán registrarse como ingresos que darán lugar a rentas exentas siempre que se destinen a la actividad meritoria. Si la donación está condicionada por el donante, debe registrarse directamente en el patrimonio, para ser usada la donación y sus rendimientos en las actividades meritorias.</p>
125-3	Modificado por el art 11 de la ley 633 del 2000	<p>* -Modificado- Para que proceda el reconocimiento de la deducción por concepto de donaciones, se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por Revisor Fiscal o Contador, en donde conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores.</p> <p>En ningún caso procederá la deducción por concepto de donaciones, cuando se donen acciones, cuotas partes o participaciones, títulos valores, derechos o acreencias, poseídos en entidades o sociedades.</p> <p>* -Artículo modificado Ley 633 de 2000 Art. 11.</p>
125-4	Adicionado por el art 86 de la ley 223 de 1195	Las deducciones por donaciones establecidas en disposiciones

especiales serán otorgadas en las condiciones previstas en el artículo 125 del Estatuto Tributario.

Para los fines previstos en el numeral 2 del artículo 125 de este Estatuto, se tendrán en cuenta igualmente las donaciones efectuadas a los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral.

Artículo 86 de la Ley 223 de 1995...

Requisitos de las Deducciones por Donaciones. Las deducciones por donaciones establecidas en disposiciones especiales serán otorgadas en las condiciones previstas en el artículo 125 del Estatuto Tributario.

"Para los fines previstos en el numeral 2 del artículo 125 de este Estatuto, se tendrán en cuenta igualmente las donaciones efectuadas a los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral".

Donaciones a entidades no pertenecientes al Régimen Tributario Especial. Las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que no hacen parte del Régimen Tributario Especial no serán descontables de la renta y serán ingresos gravables para las entidades receptoras

125-5 Adicionado por el art 157 de la ley 1819 de 2016

Si se determina que, con motivo de la donación entregada cabe la figura de elusión fiscal, se procederá a sanciones para ambas entidades, receptora y donante.

PARÁGRAFO. Las donaciones efectuadas a las entidades de que tratan los artículos 22 y 23 de este Estatuto seguirán las reglas establecidas en el artículo 257 del Estatuto Tributario.

126-2 Inciso 1 sustituido por el art 37 de la ley 488 de 1998

* -Modificado- Los contribuyentes que hagan donaciones a la Corporación General Gustavo Matamoros D' Costa y a las fundaciones y organizaciones dedicadas a la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a

la justicia, tienen derecho a deducir de la renta, el 125% del valor de las donaciones efectuadas durante el año o período gravable.

** -Modificado- Los contribuyentes que hagan donaciones a organismos del deporte aficionado tales como clubes deportivos, clubes promotores, comités deportivos, ligas deportivas, asociaciones deportivas, federaciones deportivas y Comité Olímpico Colombiano debidamente reconocidas, que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro, tienen derecho a deducir de la renta el 125% del valor de la donación, siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en los artículos 125, 125-1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario.

Los contribuyentes que hagan donaciones a organismos deportivos y recreativos o culturales debidamente reconocidos que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro, tienen derecho a deducir de la renta, el 125% del valor de las donaciones efectuadas durante el año o período gravable.

Para gozar del beneficio de las donaciones efectuadas, deberá acreditarse el cumplimiento de las demás condiciones y requisitos establecidos en los artículos 125-1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario y los demás que establezca el reglamento.

126-5 Adicionado por el art 6 de la ley 1536 de 2012

Deducción por donaciones efectuadas para el apadrinamiento de parques naturales y conservación de bosques naturales. <Artículo adicionado por el artículo 6 de la Ley 1536 de 2012>. Los contribuyentes que hagan donaciones a la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales, con el fin de financiar los parques naturales de Colombia y conservar los bosques naturales, de conformidad con el beneficio de financiación de parques naturales y conservación de bosques naturales, tienen derecho a deducir del impuesto de renta el 30% del valor de las

		<p>donaciones efectuadas durante el año o período gravable.</p> <p>Para gozar del beneficio de las donaciones efectuadas, deberá acreditarse el cumplimiento de las demás condiciones y requisitos establecidos en los artículos 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario y los demás que establezca el reglamento</p>
256	<p>Modificado por el art 171 de la ley 1955 de 2019</p> <p>Parágrafo 2 por el art 3 de la ley 2130 de 2021</p>	<p>Descuento para inversiones realizadas en investigación, desarrollo tecnológico o innovación.</p> <p>* -Modificado- Las personas que realicen inversiones en proyectos calificados por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia y Tecnología en Innovación como de investigación, desarrollo tecnológico o innovación, de acuerdo con los criterios y condiciones definidas por dicho Consejo, tendrán derecho a descontar de su impuesto sobre la renta a cargo el 25% del valor invertido en dichos proyectos en el período gravable en que se realizó la inversión. Las inversiones de que trata este artículo podrán ser realizadas a través de los actores reconocidos por COLCIENCIAS de acuerdo con la normatividad vigente. El Consejo Nacional de Beneficios Tributarios, definirá los procedimientos de control, seguimiento y evaluación de los proyectos calificados, y las condiciones para garantizar la divulgación de los resultados de los proyectos calificados, sin perjuicio de la aplicación de las normas sobre propiedad intelectual, y que además servirán de mecanismo de control de la inversión de los recursos.</p>
257	<p>Modificado - Adicionado por el art 105 de la ley 1819 de 2016</p>	<p>Descuento por donaciones a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen especial. Las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el régimen especial del impuesto sobre la renta y complementarios y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, no serán deducibles del</p>

impuesto sobre la renta y complementarios, pero darán lugar a un descuento del impuesto sobre la renta y complementarios, equivalente al 25% del valor donado en el año o período gravable. El Gobierno nacional reglamentará los requisitos para que proceda este descuento.

Por la Ley 2010 de 2019, Adiciónese el parágrafo 2 al artículo 257 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

PARÁGRAFO 2o. Todos los usuarios de las entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia tendrán la posibilidad de efectuar donaciones para el financiamiento y sostenimiento de las Instituciones de Educación Superior Públicas a través de los cajeros automáticos, páginas web y plataformas digitales pertenecientes a dichas entidades financieras, quienes emitirán los certificados de donación a fin de que los donantes puedan tomar el descuento tributario en los términos previstos en los artículos 257 y 258 del Estatuto Tributario. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante resolución reglamentará lo dispuesto en este artículo.

257-2

Adicionado por el art 3 de la ley 2064 de 2020

Descuento tributario por donaciones tendientes a lograr la inmunización de la población colombiana frente a la Covid-19 y cualquier otra pandemia. Las donaciones que realicen las personas naturales residentes y las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta de la tarifa general a la Subcuenta de Mitigación de Emergencias - COVID19 del

Fondo Nacional de Gestión del Riesgo o a cualquier otra subcuenta, destinadas a la adquisición de vacunas, moléculas en experimentación, anticipos reembolsables y no reembolsables para el desarrollo de vacunas, transferencia de ciencia y tecnología, capacidad instalada en el territorio nacional y todas las actividades tendientes a lograr la inmunización de

		<p>la población colombiana frente al Covid-19 y cualquier otra pandemia, darán lugar a un descuento del impuesto sobre la</p> <p>renta, equivalente al 50% de la donación realizada en el año o periodo gravable. El presente tratamiento no podrá aplicarse con otros beneficios o aminoraciones tributarias.</p>
<p>258</p>	<p>Modificado por el art 106 de la ley 1819 de 2016</p>	<p>Limitaciones a los descuentos tributarios de que tratan los artículos 255, 256 y 257 del estatuto tributario. Los descuentos de que tratan los artículos 255, 256 y 257 del Estatuto Tributario tomados en su conjunto no podrán exceder del 25% del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el respectivo año gravable. El exceso no descontado en el año tendrá el siguiente tratamiento:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El exceso originado en el descuento de que trata el artículo 255 del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro de los cuatro (4) periodos gravables siguientes a aquel en que se efectuó la inversión en control y mejoramiento del medio ambiente. 2. El exceso originado en el descuento de que trata el artículo 256 del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro de los cuatro (4) periodos gravables siguientes a aquel en que se efectuó la inversión en investigación, desarrollo e innovación. 3. El exceso originado en el descuento de que trata el artículo 257 del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro del periodo gravable siguiente a aquel en que se efectuó la donación.
<p>259-2</p>	<p>Adiciónese el artículo 259-2 del Estatuto Tributario Ley 2010 de 2019 art 96</p>	<p>Eliminación de descuentos tributarios en el impuesto sobre la renta. Elimínense a partir del año gravable 2020 todos los descuentos tributarios aplicables al impuesto sobre la renta, que sean distintos de los contenidos en los artículos 115, 254, 255, 256, 256-1, 257, 257-1 y 258-1 del Estatuto Tributario, el artículo 104 de</p>

		la Ley 788 de 2002 y los previstos en esta ley para las Zomac.
356	Modificado por el art 146 de la Ley 1819 de 2016	Tratamiento especial para algunos contribuyentes. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 19 que sean clasificados en el Registro Único Tributario como pertenecientes a Régimen tributario Especial, están sometidos al Impuesto sobre la renta y complementarios sobre el beneficio o excedente a la tarifa única del veinte por ciento (20%).
356-1	Modificado por el artículo 147 de la Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016	Distribución indirecta de excedentes y remuneración de los cargos directivos de contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial. Los pagos por prestación de servicios, arrendamientos, honorarios, comisiones, intereses, bonificaciones especiales y cualquier otro tipo de pagos, cuando sean realizados a los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30% de la entidad en conjunto u otras entidades donde se tenga control deberán corresponder a precios comerciales promedio de acuerdo con la naturaleza de los servicios o productos objeto de la transacción. En caso contrario, podrán ser considerados por la administración tributaria como una distribución indirecta de excedentes y por ende procederá lo establecido en el artículo 364-3.
359	Modificado por el art 152 de la ley 1819 de 2016	El objeto social de las entidades sin ánimo de lucro que hace procedente su admisión al Régimen Tributario Especial de que trata el presente Capítulo y el artículo 19 del presente Estatuto, deberá corresponder a cualquiera de las siguientes actividades meritorias, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad.

364-2 Adicionado por el art 159 de la Ley 1819 de 2016

Actos y circunstancias que constituyen abuso del Régimen Tributario Especial. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, de manera particular se considera que la utilización del Régimen Tributario Especial obedece a una estructura comercial abusiva, fraudulenta o simulada, según la calificación que efectúe la autoridad en la liquidación oficial de revisión, cuando se aprecie alguna de las siguientes circunstancias:

1. El fin principal de la entidad no obedezca a un interés general mediante la realización de las actividades meritorias....
2. Existan o se otorguen beneficios o condiciones especiales para acceder a los bienes o servicios ofrecidos por la entidad, a los fundadores...
- 3.

364-3 Modificado por el art 70 de la Ley 2010 de 2019

Exclusión del Régimen Tributario Especial. Serán excluidas del Régimen Tributario Especial las entidades que:

1. No cumplan con lo dispuesto en los artículos 19 a 23-2.
2. No cumplan con lo dispuesto en el Título VI del Libro Primero del presente Estatuto.
3. Cuyos miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección:

a) Sean declarados responsables penalmente por delitos contra la administración pública, el orden económico social y contra el patrimonio económico, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión del delito;

b) Sean sancionados con la declaración de caducidad de un contrato celebrado con una entidad pública, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión de la conducta...

Adiciónese el artículo...

364-4 Adicionado por el art 161
de la Ley 1819 de 2016

Registro ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia. Las fundaciones, asociaciones, corporaciones y las demás entidades nacionales sin ánimo de lucro, así como todas las entidades admitidas al Régimen Tributario Especial, deberán registrar ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia, APC-Colombia, los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten en Colombia de personas extranjeras de derecho público o privado, Gobiernos extranjeros, organismos de derecho internacional, organismos de cooperación, asistencia o ayudas internacionales. APC-Colombia determinará el procedimiento de registro.

364-5 Adicionado por el art 162
de la Ley 1819 de 2016

Registro web y remisión de comentarios de la sociedad civil. Todas las entidades que pretendan ser calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán registrarse en el aplicativo web que para ello señale la DIAN. El registro de que trata el presente artículo tiene por objeto que el proceso de calificación sea público, que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos de acceso al Régimen Tributario Especial, y que remita comentarios generales y observaciones sobre la respectiva entidad. El Gobierno nacional reglamentará los plazos y condiciones a los que se refiere este artículo.

La entidad solicitante deberá, durante el término establecido en el reglamento para la calificación dentro del Régimen Tributario Especial, previa solicitud de la DIAN, remitir las explicaciones que correspondan para desestimar los comentarios y las observaciones presentadas por la comunidad.

Las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán

			<p>actualizar anualmente, en los primeros 3 meses de cada año, la información a la que se refiere este registro.</p>
			<p>Fiscalización en cabeza de la DIAN. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ejercerá la fiscalización de las entidades sin ánimo de lucro y de aquellas que soliciten su calificación en el Régimen Tributario Especial, de acuerdo con el artículo 19.</p>
	364-6	Adicionado por el art 163 de la Ley 1819 de 2016	<p>PARÁGRAFO 1o. La DIAN deberá incluir dentro de su plan anual de fiscalización un programa de control a las entidades sin ánimo de lucro y a las pertenecientes al Régimen Tributario Especial.</p>
			<p>PARÁGRAFO 2o. La DIAN reorganizará, mediante acto administrativo, su estructura, para garantizar que exista en el interior de la misma una dependencia, seccional o departamento que se encargue de la fiscalización y verificación de los requisitos de las entidades sin ánimo de lucro y de las pertenecientes al Régimen Tributario Especial.</p>
Ley 814 del 2003	16	Modificado por el Art 195 de la Ley 1607 de 2012	<p>Tratamiento tributario de las donaciones realizadas a producciones cinematográficas las cuales son deducibles en un 165% del valor real donado</p>

Análisis crítico

El cumplimiento normativo en materia tributaria y puntualmente en lo concerniente a donaciones, deberá ser de vital importancia para aquellos que dentro de su desarrollo personal, social o económica tienen establecido el ayudar de forma altruista a otros, debido a que dicho proceder puede considerarse para quienes realizan el proceso de donación en la normatividad tributaria actual como deducible o como un descuento tributario con el debido cumplimiento de requisitos y criterios establecidos por la norma por lo que los mismos serán de obligatorio cumplimiento significando un riesgo considerable su falta de control.

La evaluación de herramientas y/o pautas que se tienen establecidos para la procedencia de la deducción o descuento tributario por concepto de donaciones con el fin de verificar el cumplimiento de la normatividad actual o la generación de nuevos métodos, controles y/o funciones que fortalezcan el proceso de auditoría tributaria en materia de donaciones y eviten sanciones, enumerando las pautas ya establecidas con las que se realiza control al riesgo de incumplimiento de documentación, certificación, y aplicabilidad de requisitos necesarios para poder lograr que la donación realizada sea deducible o descontable en el impuesto sobre la renta y complementarios, nombrando las mejoras que deban ser implementadas a los criterios o herramientas ya establecidas que puedan confluir en una adecuada aplicación de la normatividad vigente y por ende una correcta deducción o descuento tributario dentro de lo establecido, formulando si es necesario, nuevos fundamentos, herramientas y/o pautas que permitan fortalecer el cumplimiento de la normatividad vigente y por tal situación una sana deducción o descuento tributario por la donación, segmentando la normatividad vigente en materia tributaria de donaciones que confluya en la afirmación de un cumplimiento total de la misma o en la complementación del normograma actual permitiendo conocer el panorama total de las obligaciones a tener en cuenta para que la deducción o descuento tributario sea procedente y como determinación necesaria la esquematización de conclusiones y recomendaciones de forma adecuada frente al proceso actual de análisis y aplicación de deducción o descuento tributario en donaciones permitiendo el establecimiento de acciones de mejora que ayuden con el cumplimiento ciento por ciento de los criterios correspondientes.

¿Qué se entiende por Régimen Tributario Especial?

El artículo 19 del ET referencia que a este pertenecen todos los contribuyentes constituidos como entidades sin ánimo de lucro, contribuyentes del impuesto de renta y complementarios regidas por las normas aplicables a las sociedades nacionales, que de acuerdo con el artículo 356-2 del Estatuto Tributario, soliciten calificación al Régimen Tributario Especial

a la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales DIAN con la aplicación del artículo 364-5 del Estatuto Tributario el cual trata del registro web y remisión de comentarios de la sociedad civil, con el objeto de que el proceso de calificación sea público y que se remitan comentarios generales y observaciones sobre la entidad que pretende ser calificada y para el caso de que existan comentarios no favorables para la entidad pretendiente de la calificación, se remita a la DIAN las explicaciones correspondientes que desestimen los comentarios y observaciones presentadas por la comunidad.

Requisitos para pertenecer al Régimen Tributario Especial

Ahora bien; lo anterior deberá ser aplicado siempre y cuando se cumplan con los requisitos que se mencionan a continuación:

1. Estar legalmente constituidos.
2. El objeto social de las entidades sin ánimo de lucro que hace procedente su admisión al Régimen Tributario Especial deberá corresponder a cualquiera de las siguientes actividades meritorias, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad:
 - a. Educación: la cual puede ser educación inicial, educación formal, educación superior, educación para el trabajo y desarrollo humano. también comprende las actividades de promoción y apoyo a la expansión de cobertura y mejora de la calidad de la educación en Colombia.
 - b. Salud: debidamente habilitadas por el Ministerio de Salud y Protección Social o por las autoridades competentes, exceptuando las exclusiones de la Ley Estatutaria 1751 de 2015 que regula el derecho fundamental a la Salud.
 - c. Cultura: es el conjunto de rasgos distintivos, espirituales, materiales, intelectuales y emocionales que caracterizan a los grupos humanos y que comprende, más allá de las artes y las letras, modos de vida, derechos humanos, sistemas de valores, tradiciones y creencias. Actividades culturales definidas por la Ley 397 de 1997.
 - d. Ciencia, tecnología e innovación. Actividades definidas, es fortalecer el Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología y a Colciencias para lograr un modelo productivo sustentado en la ciencia, la tecnología y la innovación, para darle valor agregado a los productos y servicios de nuestra economía y propiciar el desarrollo productivo y una nueva industria nacional. Definidas por la Ley 1286 de 2009.

- e.** Actividades de desarrollo social como protección, Desarrollo, actividades orientadas a la promoción y desarrollo de la transparencia, actividades de apoyo a la recreación de familias de escasos recurso, actividades de protección al medio ambiente, prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, promoción y apoyo a las actividades deportivas, actividades de desarrollo empresarial, actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia, promoción y apoyo a entidades sin ánimo de lucro que ejecuten acciones directas, actividades de microcrédito.
 - f.** Actividades de protección al medio ambiente. Conservación, recuperación, protección, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente sostenible.
 - g.** Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco; atención y tratamiento a las personas consumidoras.
 - h.** Promoción y apoyo a las actividades deportivas definidas por la Ley 181 de 1995, mediante las políticas públicas y las entidades competentes
 - i.** Actividades de desarrollo empresarial. Promoción del desarrollo empresarial y el emprendimiento definido por la Ley 1014 de 2006.
 - j.** Promoción y apoyo a los derechos humanos y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas.
 - k.** Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia.
 - l.** Promoción y apoyo a entidades sin ánimo de lucro que ejecuten acciones directas en el territorio nacional en alguna de las actividades meritorias descritas en este artículo.
 - m.** Actividades de microcrédito, en los términos del artículo 39 de la Ley 590 de 2000.
- 3.** Que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación.

Para la verificación de la destinación de los excedentes, las entidades que superen las 160.000 UVT de ingresos anuales, deberán presentar ante la Dirección de Impuestos de Fiscalización una memoria económica, en los términos del artículo 356-3 del Estatuto Tributario;

la calificación de que trata el artículo 19 del Estatuto Tributario no aplicara a las mencionadas en el artículo 22 y 23 del Estatuto.

Tarifa para las Entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial

Según el artículo 358 del Estatuto Tributario **Exención sobre el beneficio neto o excedente**, tendrá carácter exento cuando este se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad; ahora bien, el artículo 356 del Estatuto tributario, los contribuyentes a los que se refiere el artículo 19 del Estatuto Tributario, están sometidos a la tarifa del 20%.

Calificación para pertenecer al Régimen Tributario Especial.

Las entidades calificadas en el Régimen Tributario especial deberán durante los 3 primeros meses de cada año, actualizar la información de que trata el artículo 364-5 del ET la cual deberá ser publicada en la página web de cada entidad y deberá contener como mínimo:

1. La denominación, la identificación y el domicilio de la entidad.
2. La descripción de la actividad meritoria.
3. El monto y el destino de la reinversión del beneficio o excedente neto, cuando corresponda.
4. El monto y el destino de las asignaciones permanentes que se hayan realizado en el año y los plazos adicionales que estén autorizados por el máximo órgano social, cuando corresponda.
5. Los nombres e identificación de las personas que ocupan cargos gerenciales, directivos o de control.
6. El monto total de los pagos salariales a los miembros de los cuerpos directivos, sin obligación de discriminar los pagos individuales.
7. Los nombres e identificación de los fundadores.
8. El monto del patrimonio a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.
9. El caso de recibir donaciones, el monto de la donación, así como la destinación de la misma y el plazo proyectado para el gasto o la inversión. Para tales efectos, se entiende que la donación a una entidad del Régimen tributario especial es una autorización de publicar los datos que contiene el registro.

Se precisa que de acuerdo con el artículo 15 de la (Constitución, 1991), todas las personas tienen derecho a su intimidad personal y familiar y a su buen nombre, y el Estado debe respetarlos y hacerlos respetar; por lo anterior, la (Sentencia C-022, 2020) declara inexecutable la expresión “*la identificación del donante y*”, entendiéndose que para el reporte de que trata el artículo 364-5 no deberá contener la información personal del donante si este así lo decide.

10. Cuando las donaciones se perciban en eventos colectivos, sin que sea posible la identificación particular de los donantes, se deberá inscribir el monto total percibido, la fecha y la destinación del mismo.
11. Un informe anual de resultados 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.
12. Los estados financieros de la entidad.
13. El certificado del representante legal o revisor fiscal, junto con la declaración de renta donde se evidencie que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año, cuando corresponda.
14. Los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten.

No contribuyentes no declarantes y No contribuyentes declarantes

Las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario están descritas en los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, normas que fueron modificadas por los artículos 144 y 145 de la Ley 1819 de 2016.

Comparativo de los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 22 DEL E.T. – ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES Y NO DECLARANTES	ARTÍCULO 23 DEL E.T. – ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES Y DECLARANTES DE INGRESOS Y PATRIMONIO
La Nación, las entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las áreas Metropolitanas, la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y su sistema federado, las Superintendencias y las	Los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley, los partidos o movimientos políticos aprobados

ARTÍCULO 22 DEL E.T. – ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES Y NO DECLARANTES	ARTÍCULO 23 DEL E.T. – ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES Y DECLARANTES DE INGRESOS Y PATRIMONIO
<p>Unidades Administrativas Especiales, *siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes. Las sociedades de mejoras públicas, las asociaciones de padres de familia; las juntas de acción comunal; las juntas de defensa civil; las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales; las asociaciones de exalumnos; las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por este y las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar. Los Resguardos y Cabildos Indígenas, ni la propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la Ley 70 de 1993.</p>	<p>por el Consejo Nacional Electoral; las asociaciones y federaciones de Departamentos y de Municipios, las sociedades o entidades de alcoholicos anónimos, los establecimientos públicos y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado, *siempre y cuando no se señale en la ley de otra manera.</p>

Con ocasión de las modificaciones expuestas, se recuerda que el deber formal de presentar declaración de ingresos y patrimonio solo corresponderá a las entidades previstas en el artículo 23 del Estatuto Tributario. (Concepto unificado 000481, 2018)

¿Qué se entiende por donación?

según el artículo 1443 y siguientes del (Codigo Civil Colombiano), la donación se define como el acto de transferencia, gratuita e irrevocable, de una parte de sus bienes a otra persona que la acepta; ahora bien, se esboza en materia tributaria, el debido hacer, ya que para quien otorga la donación, esta representara un beneficio en materia de renta y complementarios y para quien recibe una fuente de ingresos para el desarrollo de la actividad meritoria, realizando una descripción hasta la reforma tributaria del año 2021 con la Ley 2155 sus aspectos relevantes para que las partes involucradas en el proceso de la donación puedan lograr el objetivo para el cual fue o será realizada.

En la donación interviene un donante y un donatario, como donante actúa quien realiza la transferencia de una parte de sus bienes y el donatario quien recibe la transferencia de los bienes y por ende quien hace uso y disfrute de esta; a partir de lo anterior, en Colombia, los donantes son condicionados en materia tributaria, con el fin de poder hacer uso del descuento o deducción en la declaración de renta y complementarios según el artículo 125-1 del Estatuto Tributario, el cual fue modificado por la (Ley 1819, 2016) artículo 155 por las donaciones realizadas a los contribuyentes de que trata el artículo 19 del Estatuto Tributario, estableciendo como requisitos cuatro aspectos que deben ser cumplidos completamente y que corresponden a: **1.** Estar legalmente constituido y estar sometido a inspección, control y vigilancia de una entidad estatal, **2.** Si se trata de una de las entidades a las que se refiere el artículo 19 del ET, haber sido calificada en el Régimen Tributario Especial antes de haber sido efectuada la donación, **3.** Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación, salvo cuando se haya constituido en el mismo año gravable, **4.** Manejar en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados, los ingresos por donaciones; debido a lo anterior, el artículo 157 de la ley 1819 de 2016 adiciona el artículo 125-5 al Estatuto Tributario, el cual extiende respecto de las donaciones realizadas a entidades sin ánimo de lucro no pertenecientes al Régimen Tributario Especial, las cuales se convierten en ingresos gravados para el donatario y no descontables para el donante enmarcando la posibilidad de dar el tratamiento de elusión fiscal y proceder a sanciones para ambas entidades la falta de cumplimiento de los requisitos mínimos.

Acerca de la Concurrencia de beneficios.

En materia tributaria, se deberá tener en cuenta el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, con el fin de evitar imposición de sanciones por inexactitud por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN como entidad competente para la misma; además, de la pérdida de beneficios significativos para el donante ya que, la concurrencia de beneficios según el mencionado, no podrán ser ejercidos por el Donante; lo anterior debido a que el parágrafo 1 del artículo 257 permite dar el tratamiento de descuento tributario a donaciones que dentro de la normatividad se les da el tratamiento de deducción dando como resultado concurrencia en el beneficio y que por tal situación no es permitido dar dicho tratamiento. (Ley 383, 1997)

Tipos de tratamientos permitidos tributariamente a donaciones.

Se determinan tres tipos de tratamientos dentro del Estatuto tributario, siendo aquellos los mencionados en los artículos 125, 126-2 y 257 del Estatuto Tributario fundamentados en la reforma tributaria, la Ley 1819 de 2016, enunciados así:

1. Artículo 125 del ET, deducción del 100% de la donación realizada a el sector privado en la red nacional de bibliotecas públicas y biblioteca nacional; sustituyo la antigua deducción de la donación realizada a los contribuyentes mencionados en el artículo 22 equivalente a los no contribuyentes, **a las asociaciones, a las corporaciones y fundaciones, sin ánimo de lucro, cuyo objeto social y actividades correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura**, entre otras, **siempre y cuando las mismas sean de interés general** la cual, en ningún caso podría exceder el 30% de la renta líquida del contribuyente.
2. Artículo 126-2 del ET adicionado por el artículo 137 de la Ley 6 de 1992, el inciso 2 sustituido por el artículo 278 de la Ley 223 de 1995 y los incisos 3 y 4 adicionados por el artículo 76 de la Ley 181 de 1995, deducción del 125% de la donación realizada a la Corporación General Gustavo Matamoros D 'Costa, organismos del deporte aficionado y a organismos deportivos y recreativos o culturales debidamente reconocidos que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro.
3. Artículo 257 del ET reemplazado por el artículo 105 de la Ley 1819 de 2016, descuento del 25% de la donación realizada a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el Régimen Tributario Especial y a las entidades no contribuyentes de que trata el artículo 22 y 23 del Estatuto Tributario.

Además, El parágrafo 1 de este artículo determina que... **las donaciones de que trata el artículo 125 del ET también darán lugar al descuento previsto en este artículo.**

4. Artículos 16 y 17 de la ley 814 de 2003, modificado por el artículo 195 de la Ley 1607 de 2012; deducción del 165% de la donación realizada (exclusivamente en efectivo) a proyectos cinematográficos de producción o coproducción colombianas de largometraje o cortometraje aprobados y certificados por el Ministerio de Cultura a través de la Dirección de Cinematografía. (Concepto 23843, 2017)

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 258 del Estatuto Tributario, los descuentos de que tratan los artículos 255, 256 y 257 del Estatuto Tributario, en su conjunto no podrán exceder del 25% del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el respectivo año gravable. El exceso no descontado en el año tendrá el siguiente tratamiento:

El exceso originado en el descuento de que trata el artículo 257 del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro del periodo gravable siguiente aquel en que se efectuó la donación.

Ejercicio comparativo de donación artículos 125, 126-2 y 257 del Estatuto Tributario

Con el fin de seleccionar la mejor opción en materia tributaria para el contribuyente X el cual tiene planeado realizar una donación por valor de \$50.000.000 en el año 2022 que ayude en su depuración de renta y complementarios; a continuación, se compara si dicha donación es entregada a una biblioteca perteneciente a la Red nacional de bibliotecas, a una liga deportiva o a una entidad calificada en el Régimen Tributario Especial y así poder sugerir al contribuyente cual opción es la más viable.

Partimos de la renta real del contribuyente, en la cual evidenciamos para los cinco escenarios el mismo valor en ingresos, costos y gastos deducibles, suponiendo que la depuración fiscal y resultado del ejercicio son los mismos valores para efectos simples de la comparación; en los cinco escenarios, obtenemos el mismo resultado del ejercicio y con la aplicación de la normatividad tributaria en tema de donaciones obtenemos:

Resultado del ejercicio.

VALOR DONACION	50.000.000				
RENTA DONANTE 2022					
CONCEPTO	RENTA SIN DONACION 2022	RENTA 2022 ART 257	RENTA 2022 ART 125 ET	RENTA 2022 ART 126-2 ET	RENTA 2022 ART 195 LEY 1607 DE 2012
TOTAL INGRESOS NETOS	2.339.566.000	2.339.566.000	2.339.566.000	2.339.566.000	2.339.566.000
TOTAL COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES	2.276.914.000	2.276.914.000	2.276.914.000	2.276.914.000	2.276.914.000
RESULTADO EJERCICIO	62.652.000	62.652.000	62.652.000	62.652.000	62.652.000
DEDUCCION POR DONACION	0	0	50.000.000	62.500.000	82.500.000
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	62.652.000	62.652.000	12.652.000	152.000	0
TARIFA	35%	35%	35%	35%	35%
TOTAL IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS LIQUIDAS GRAVABLES	21.928.000	21.928.000	4.428.000	53.000	0
DESCUENTO TRIBUTARIO	0	5.482.000	1.107.000	0	0
IMPUESTO NETO DE RENTA	21.928.000	16.446.000	3.321.000	53.000	0
AHORRO DEL IMPUESTO	0	5.482.000	18.607.000	21.875.000	28.875.000
AHORRO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA LIQUIDA GRAVABLE	0%	9%	30%	35%	46%
EXCESO EN DESCUENTO POR DONACION AÑO SIGUIENTE	0	7.018.000	0	0	0
UTILIDAD PARA DISTRIBUIR	40.724.000	46.206.000	59.331.000	62.599.000	62.652.000
MARGEN DE UTILIDAD DESPUES DE IMPTOS	65%	74%	95%	99,92%	100%
TARIFA DE RENTA NETA SOBRE LA UTILIDAD	35%	26%	7%	0,1%	0%

Bedoya Osorio, Zabala Torres, W. C. (2022). Renta Donante 2022. Ilustración

1. Renta sin efectuar donación con una tarifa neta de renta del 35% para el año gravable 2022 y un margen de utilidad de después de impuesto del 65%, dando como resultado a distribuir a los socios de \$40.724.000.

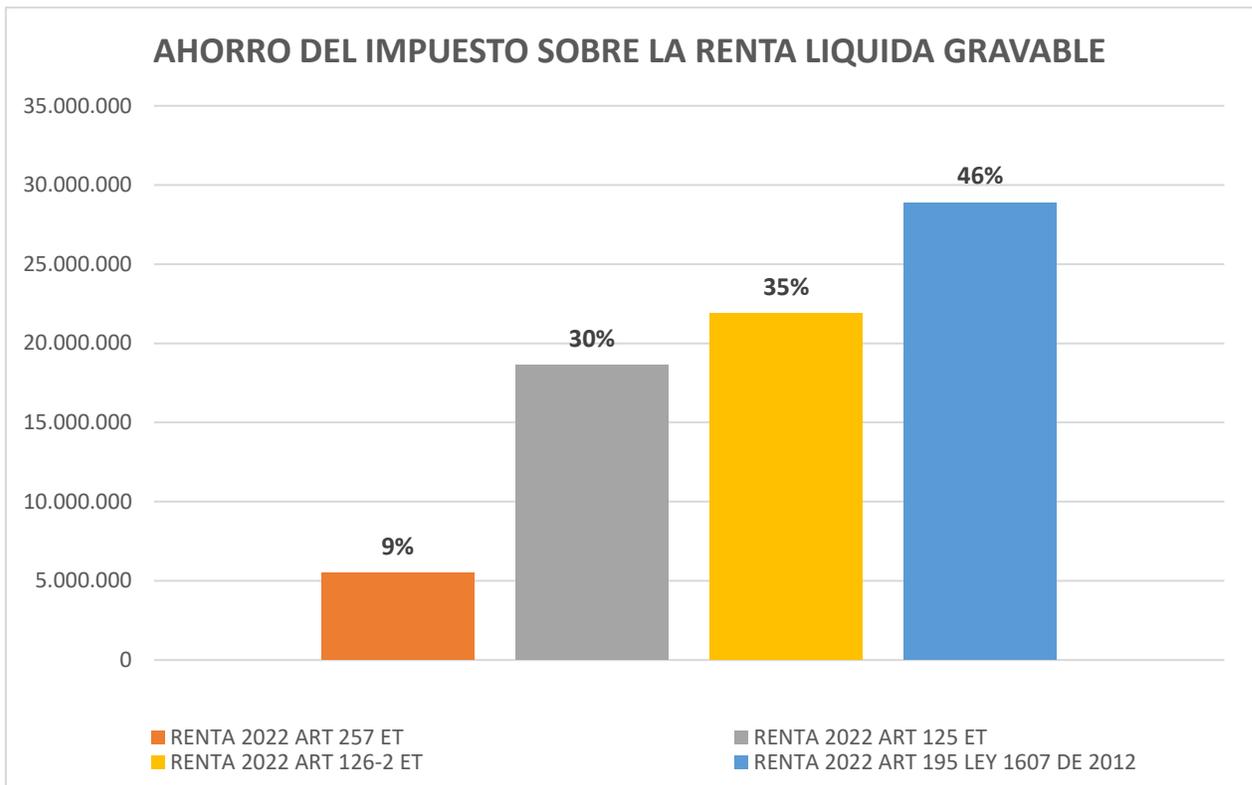
2. Según el artículo 257, el descuento permitido del 25% de los valores donados a Entidades sin ánimo de lucro calificadas como Entidades del Régimen Tributario Especial de que tratan los artículos 19, 22 y 23 del Estatuto Tributario, es decir un descuento del impuesto neto de renta de \$5.482.000 ya que el 25% de la donación excede el 25% del impuesto neto de renta y que según el artículo 258, dicho descuento no puede excederlo quedando \$7.018.000 como posible descuento por el año siguiente; comparado con los escenarios 2 y 3 no es beneficioso realizar donación a estas entidades ya que disminuye considerablemente el ahorro en impuesto a pagar y por tal situación la utilidad a distribuir o a capitalizar; además, sujeto que el exceso en descuento pueda o no ser tomado en el año siguiente ya que se encuentra sujeto al impuesto a pagar de dicho año. Tarifa neta de impuesto de 26% y del 74% en utilidad después de impuestos.

3. Según el artículo 125 del Estatuto Tributario, deducimos el 100% del valor donado a la biblioteca perteneciente a la Red Nacional de bibliotecas públicas equivalente a \$50.000.000, generando así una renta líquida gravable de \$12.652.000, un impuesto a cargo de \$4.428.000 y un descuento de \$1.107.000 permitido por el parágrafo 1 del artículo 257 del Estatuto Tributario, que comparado con el escenario uno, el impuesto a cargo disminuye en \$18.607.000 lo que genera para el contribuyente mayores utilidades a distribuir o a capitalizar. Tarifa neta de renta del 5% y utilidad después de impuestos del 95%.

4. Según el artículo 126-2, la deducción permitida es del 125% del valor donado a la Corporación Gustavo Matamoros D 'Matamoros, organismos del deporte aficionado y a organismos deportivos y recreativos o culturales debidamente reconocidos que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro, es decir, una deducción de \$62.599.000, dando como Renta Líquida Gravable de \$152.000 y por ende un ahorro en impuestos comparado con el escenario uno de \$21.875.000 lo que generaría un mayor valor a distribuir o capitalizar en utilidades. Tarifa neta de renta del 0.1% y 99.9% de utilidad después de impuestos.

5. Según el artículo 195 de la Ley 1607 de 2012, deducción del 165% por donación realizada a (exclusivamente en efectivo) a proyectos cinematográficos de producción o coproducción colombianas de largometraje o cortometraje aprobados y certificados por el Ministerio de Cultura a través de la Dirección de Cinematografía, es decir, una deducción de \$82.500.000 superando el resultado del ejercicio y generando una renta líquida gravable de cero y por tal efecto un margen de utilidad después de impuestos del 100%. Tarifa neta de renta del 0% y del 100% en utilidad después de impuestos.

Gráfico del Ejercicio



1. Donación reglamentada por el artículo 257 del Estatuto Tributario por valor de \$50.000.000, con un ahorro del 9% sobre la renta líquida gravable.
2. Donación reglamentada por el artículo 125 del Estatuto Tributario por valor de \$50.000.000, con un ahorro del 30% sobre la renta líquida gravable.
3. Donación reglamentada por el artículo 126-2 del Estatuto Tributario por valor de \$50.000.000, con un ahorro del 35% sobre la renta líquida gravable.
4. Donación reglamentada por el artículo 195 de la Ley 1607 de 2012 por valor de \$50.000.000, con un ahorro del 46% sobre la renta líquida gravable.

Encuesta

1. ¿Cuál es el nombre del contribuyente?
2. ¿El contribuyente desarrolla el objeto social bajo la categorización sin ánimo de lucro?
3. ¿El contribuyente se encuentra admitido en el Régimen Tributario Especial?
4. ¿Qué actividad desarrolla el contribuyente?
5. ¿Podría describir la clasificación de las fuentes de ingreso del contribuyente?
6. ¿Las donaciones hacen parte de las fuentes de ingreso del contribuyente?
7. ¿Son importantes y necesarias las donaciones para el contribuyente?
8. ¿Qué tipo de donaciones recibe el contribuyente?
 - a. Las descritas en el artículo 125 del Estatuto Tributario.
 - b. Las descritas en el artículo 126-2 del Estatuto Tributario.
 - c. Las descritas en el artículo 257 del Estatuto Tributario.
 - d. Varias de las anteriores
 - i. ¿Cuáles?
 - e. Otras
 - i. ¿Cuál y que fundamento normativo aplica?
9. ¿Podría informar la proporción sobre el ingreso de las donaciones recibidas por el contribuyente en el año 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021?
10. ¿Afecta al contribuyente la introducción del artículo 105 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 257 del Estatuto Tributario?
11. ¿Qué opina el contribuyente frente al cambio del artículo 125 del Estatuto Tributario y la introducción del artículo 257 del Estatuto tributario?

Descriptivo: El artículo 125 del Estatuto tributario antes de la ley 1819 de 2016 permitía la deducción de la donación, la cual no podía exceder el 30% de la renta líquida, determinada antes de restar el valor de la donación; el artículo 257 del Estatuto Tributario actualmente, no permite la deducción de la donación pero da lugar a un descuento del impuesto sobre la renta y complementarios, equivalente al 25% del valor donado en el año o periodo gravable limitado por el artículo 258 y su inciso 3 el cual no puede exceder el 25% del impuesto sobre la renta y el exceso no descontado solo dará lugar a descuento dentro del periodo gravable siguiente.
12. ¿El contribuyente considera que la reforma tributaria del año 2016, la Ley 1819 desincentiva las donaciones por los cambios mencionados en el numeral anterior?

¿Por qué?

Muestra para la encuesta

La Encuesta se realiza a tres instituciones: Fundación Universidad de Antioquia, Corporación Universitaria U de Colombia, Universidad Católica Luis Amigó donde se realizaron 12 preguntas para identificar el impacto de las donaciones.

Resultado de la encuesta

- Al realizar la encuesta a estas tres entidades con las preguntas suministradas en conclusión si les afecto el cambio normativo porque disminuyo el beneficio motivo por lo que las empresas donan menos.
- Para las entidades encuestadas las donaciones hacen parte de las fuentes de ingreso del contribuyente para la fundación y la Universidad para la corporación no hace parte. Para esta entidad no es tan importante las donaciones ya que no hacen parte para el sostenimiento.
- Afecta al contribuyente la introducción del artículo 105 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 257 del Estatuto Tributario para la fundación no tiene afectación, para la Corporación las donaciones no hacen parte del ingreso y par la universidad los valores no son representativos no tienen impacto.
- Qué tipo de donaciones recibe el contribuyente, ni la fundación ni la corporación aplican, la universidad recibe actualmente donaciones la descrita en el artículo 125 del Estatuto Tributario.

1	Fundación Universidad de Antioquia	Corporación Universitaria U de Colombia	Universidad Católica Luis Amigó
2	Si	Si	Si
3	Si	Si	Si
4	Por código de RUT 9499, Actividades de NCP	Educación Superior	Desarrolla la actividad de educación con acceso a la comunidad, contemplada en el numeral 1 Artículo 359 del Estatuto Tributario, como una de las actividades meritorias
5	Por RUT 9499, 4690 y 4774. Realizamos administración de proyectos y la venta en la tienda universitaria	Educación Formal y cursos de extensión	Ingresos netos por actividad Meritoria: Ingresos por donaciones: Otros ingresos conexos a la actividad meritoria
6	Si, pero no directamente para la Fundación, las recibimos para la Universidad de Antioquia con fines específicos	No	si
7	No, no hacen parte importante para el sostenimiento financiero	Si	Tienen una participación en el total de ingresos poco importante
8	Ninguna de estas donaciones nos aplica	Ninguna	Se reciben actualmente donaciones la descrita en el artículo 125 del Estatuto Tributario

9	Las donaciones para la Universidad nosotros las llevamos directamente a ingresos recibidos para terceros porque son para la Universidad no para nuestros ingresos	N/A	2015 \$138.110.373; 2016 \$60.394.000; 2017 \$16.476.648; 2018 0; 2019 \$19.757.598; 2020 \$4.157.000; 2021 \$2.146.500 La proporción con respecto al total de ingresos es mínima no llega al 1%.
10	Para la Fundación Universidad de Antioquia no tiene afectación la modificación de la ley 1819 de 2017, pero para la mayoría de las Fundaciones sí	No, porque las donaciones no hacen parte del ingreso	Como han sido valores poco representativos no han tenido impacto en la Universidad
11	El impacto de no permitir la deducción de la donación de la renta líquida y limitarla a las del 25% que ya tiene establecido el estatuto, es un claro mensaje de desincentivar las donaciones pues no es atractivo realizarlas cuando no se puede descontar, poniendo a algunas fundaciones a buscar otras fuentes de financiación y no depender de estas, situaciones complejas para algunas de ellas que su gran porcentaje de sostenibilidad financiera proviene de donaciones, llevando al límite su existencia	Que las empresas que hacían donaciones con el fin de disminuir su tributación ya no lo ven tan beneficioso	Con el cambio de deducción a descuento tributario significa un menor valor a descontar en la declaración de renta
12	Si a otras Fundaciones que reciben donaciones si les afecto el cambio normativo, porque disminuyeron el beneficio, entonces las empresas donan menos	Si ¿Por qué? El beneficio tributario disminuyó	Por la reducción en el beneficio tributario los donantes si se desmotivaron de manera general, para el caso concreto de la educación, los donantes de están acogiendo al Artículo 107-2 del Estatuto Tributario Nota 1. Las siguientes deducciones serán aceptadas fiscalmente siempre y cuando se encuentren debidamente soportadas: a. Los pagos destinados a programas de becas de estudios totales o parciales y de créditos condonables para educación, establecidos por las personas jurídicas en beneficio de sus empleados o de los miembros del núcleo familiar del trabajador; b. Los pagos a inversiones dirigidos a programas o centros

			<p>de atención, estimulación y desarrollo integral y/o de educación inicial, para niños menores de siete años, establecidos por las empresas exclusivamente para los hijos de sus empleados;</p> <p>c. Los aportes que realicen las empresas para instituciones de educación básica- primaria y secundaria y medias reconocidas por el Ministerio de Educación, y las de educación técnica, tecnológica y de educación superior que cumplan con los requisitos establecidos por el Ministerio de Educación, y que se justifican por beneficiar a las comunidades y zonas de influencia donde se realiza la actividad productiva o comercial de la persona jurídica. Algunas Entidades se han acogido a esta norma.</p>
--	--	--	--

Conclusiones

- La reforma tributaria con la Ley 1819 de 2016, género que las donaciones manifiestas actualmente en el artículo 257 del ET tuviesen el límite de descuento del 25% del impuesto neto de renta y que su exceso solo pudiese ser descontado únicamente en el año siguiente; al comparar la reforma tributara anterior, el artículo 125 del ET el cual fue sustituido por el artículo 31 de la ley 488 de 1998, permitía una deducción por donaciones realizadas a los contribuyentes mencionados en el artículo 22 equivalente a los no contribuyentes, a las asociaciones, a las corporaciones y fundaciones, sin ánimo de lucro, cuyo objeto social y actividades correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, entre otras, siempre y cuando las mismas sean de interés general la cual, en ningún caso podría exceder el 30% de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la donación. Por lo anterior, desmejora la posibilidad de deducción y/o descuento en materia de donación disminuyendo los límites y generando perdida en los valores donados ya que en la actualidad solo se tienen dos años para deducir o descontar los excesos por donaciones a partir de año en el que se efectuó la donación.
- También es necesario resaltar que la Constitución Política en el apartado de deberes y derechos de todos los nacionales colombianos, artículo 95 literal 9 se establece el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad y que de la misma forma, lo que nos trae a realizar este estudio, se debe referenciar los derechos establecidos por la misma norma en el sentido de igualdad a los posibles beneficios tributarios que las personas puedan obtener en el desarrollo social de actividades reglamentadas bajo los preceptos de Entidades Sin Ánimo de Lucro. De acuerdo con lo anterior, las ESAL (Entidades Sin Ánimo De Lucro) son instituciones que surgen con el ánimo de desarrollar actividades que son de obligatorio cubrimiento por el estado y que, en todo caso, su objetivo no es alterar el mercado sino de dar cobertura a dichas necesidades primordiales de la población sin la búsqueda de obtener un beneficio o retribución económica con el desarrollo de la actividad, sino más bien de lograr que la comunidad en la cual se desarrollan dichas actividades generen universalidad en el fomento y logro de una vida digna.
- El Estado debe tener como una de sus actividades concernientes con las ESAL admitidas al RTE, el incentivar la donación de la comunidad en general, dado el papel de cobertura de derechos fundamentales de la población y fomento económico que estas desarrollan y

que por el carácter de brindar universalidad y logro de una vida digna a población vulnerable, sus ingresos son limitados dependiendo en gran medida del ingreso por donación; por lo cual consideramos que el Estado debe re - expresar el tratamiento fiscal a las donaciones con el fin de incentivar que los actores aumenten sus ayudas al Régimen Tributario Especial y que estos a su vez puedan obtener o mejorar los beneficios tributarios de los cuales gozaban antes de la reforma tributaria 1819 de 2016.

Bibliografía

- Becerra, L. L. (27 de Agosto de 2021). *Portafolio.com*. Obtenido de En 50 Años en Colombia van casi 30 reformas tributarias: <https://www.portafolio.co/economia/reforma-tributaria/en-50-anos-en-colombia-van-casi-30-reformas-tributarias-555638>
- Cardenas, M., Blackman, V. M., Nieto, A., Mejia, C., & Chaparro, J. C. (31 de Agosto de 2005). *Dian.gov.co*. Obtenido de El sistema tributario Colombiano: https://www.dian.gov.co/dian/cifras/EstudiosExternos/Tributacion_y_competitividad.pdf
- Colombia, C. C. (2020). *Sentencia C-022*. Obtenido de Corte constitucional: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-022-20.htm>
- Confecamaras; Dirección de Impuestos Nacionales Dian. (31 de Agosto de 2005). *Tributación y Competitividad*. Obtenido de https://www.dian.gov.co/dian/cifras/EstudiosExternos/Tributacion_y_competitividad.pdf
- Constitución. (1991). *secretariasenado.gov.co*. Obtenido de <http://www.secretariasenado.gov.co/constitucion-politica>
- Constitucional, C. (2 de Julio de 2020). *Sentencia C-216*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-216-20.htm>
- DIAN. (1 de Septiembre de 2017). *Concepto 23843*. Obtenido de <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2017/oficio-23843.html>
- Dian. (27 de Abril de 2018). *Concepto unificado 000481*. Obtenido de <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto-unificado/2018/concepto-unificado-481.html>
- Ribero, L. J. (2020). <http://recursos.ccb.org.co>. Obtenido de <https://recursos.ccb.org.co/ccb/recursos-aplicaciones/manual-esales/Manual%20b%C3%A1sico%20sobre%20entidades%20sin%20%C3%A1nimo%20de%20lucro.pdf>
- Senado. (14 de Julio de 1997). *Ley 383*. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=341>
- Senado. (29 de Diciembre de 2016). *Ley 1819*. Obtenido de Funcion publica: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>
- Senado. (s.f.). *Código Civil Colombiano*. Obtenido de https://www.oas.org/dil/esp/codigo_civil_colombia.pdf
- Villegas, B., Melo, A., Marquez, D., & Puyo, R. (Mayo de 2019). *camaramedellin.com.co*. Obtenido de <https://www.camaramedellin.com.co/DesktopModules/EasyDNNNews/DocumentDownload.aspx?portalid=0&moduleid=569&articleid=504&documentid=158>