



Comparación del Régimen tributario del impuesto de Renta de las Entidades Sin Ánimo de Lucro en Colombia, Chile y España

Kevin Polo Acosta

Natalia Rico Ospina

Monografía presentada para optar al título de Especialista en Gestión Tributaria

Asesor

Wilmar Alfredo Campo Balbín

Contador público / Abogado / Mg. En Tributación y Política Fiscal.

Universidad de Antioquia

Facultad de Ciencias Económicas

Especialización en Gestión Tributaria

Medellín, Antioquia, Colombia

2024

Cita	(Polo Acosta & Rico Ospina, 2024)
Referencia	Polo Acosta, K., & Rico Ospina, N. (2024). <i>Comparación del Régimen tributario del impuesto de Renta de la Entidades Sin Ánimo de Lucro en Colombia, Chile y España</i> [Trabajo de grado especialización]. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
Estilo APA 7 (2020)	



Especialización en Gestión Tributaria, Cohorte XXXVII.



Repositorio Institucional: <http://bibliotecadigital.udea.edu.co>

Universidad de Antioquia - www.udea.edu.co

El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Antioquia ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por los derechos de autor y conexos.

Tabla de Contenido

Resumen.....	5
Abstract.....	6
Introducción.....	7
Justificación.....	9
Objetivos.....	12
Metodología.....	13
1 ¿Qué son las organizaciones de la sociedad civil?.....	14
1.1 ¿Cuál es su historia en el mundo y cómo se adapta en Colombia?.....	15
1.2 Observaciones de la OCDE frente al Régimen Tributario Especial en Colombia....	18
1.3 Contextualización Actual.....	19
2 Marco Normativo.....	20
2.1 El derecho a asociarse.....	20
2.2 Personalidad Jurídica de las Fundaciones.....	20
2.3 Tratamiento Tributario en Renta de las ESAL – Régimen Tributario Especial.....	21
2.3.1 ESAL no contribuyentes de impuesto de Renta por regla general.....	23
2.3.2 Memorias económicas.....	24
2.3.3 Actividades Meritorias.....	26
2.3.4 Las donaciones al Régimen Tributario Especial.....	27
2.3.5 Obligaciones de las ESAL pertenecientes al Régimen Tributario Especial.....	28
2.3.6 Sistemas de Control al Régimen Tributario Especial.....	28
3 Comparación con otros países.....	29
4 Organizaciones sin fines de lucro en Chile.....	29
4.1 Naturaleza Jurídica de las fundaciones y corporaciones en Chile.....	30
4.2 Tratamiento tributario en Renta de las OSFL en Chile.....	31
4.3 Controles a las OSFL en Chile.....	33
5 Entidades sin fines de lucro en España.....	35
5.1 Naturaleza Jurídica de las fundaciones y asociaciones en España.....	35
5.2 Tratamiento tributario de las entidades sin fines lucrativos en España.....	36
5.3 Fiscalización a las ESFL en España.....	38
6 Cuadro comparativo internacional.....	40
Conclusiones.....	42
Bibliografía.....	44

Lista de tablas

Tabla 1 Normograma del Estatuto Tributario del Régimen Tributario Especial.....	22
Tabla 2 Contenido de la Memoria Económica	24
Tabla 3. Actividades meritorias del Régimen Tributario Especial	26
Tabla 4. Certificación dirigida al donante.....	27
Tabla 5 Comparación con otros Países	40

Resumen

El régimen tributario aplicado a las corporaciones, asociaciones y fundaciones tiene un tratamiento especial para estas entidades en Colombia, que busca asegurar su seguimiento anual de modo que permita validar el ejercicio de su actividad social. Esta monografía tiene como objetivo general comparar el régimen tributario del impuesto de renta aplicable a estas Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) tomando como referencia los países de Colombia, Chile y España. Para ello, se plantean los siguientes objetivos específicos: caracterizar la normatividad tributaria vigente en Colombia, evaluar esta regulación existente en Colombia, revisar la normatividad aplicable de Chile y España, compararlo con Colombia, y sugerir recomendaciones frente al sistema tributario para estas organizaciones.

Los resultados del análisis comparativo permiten formular conclusiones y recomendaciones destinadas a fortalecer el sistema tributario aplicado a las ESAL, con un enfoque en la lucha contra la evasión fiscal. Entre las recomendaciones se destaca la necesidad de asegurar la independencia en la selección de estas entidades para convenios con el Estado, garantizar la eficiencia en la disposición de recursos públicos y evitar el malgasto del erario. Se sugiere aprovechar los sistemas de información de beneficiarios finales para evitar tráfico de influencias y conflicto de intereses. Además, se recomienda un registro nacional detallado de las ONG, gestionado por la DIAN, y un sistema de información público que eleve la transparencia en la gestión de las organizaciones.

En conclusión, la monografía propone un análisis detallado del régimen tributario de las ESAL en Colombia, Chile y España, proporcionando una base sólida para mejorar las políticas fiscales y promover una mayor transparencia y eficiencia en el sector sin ánimo de lucro.

Palabras Claves: Régimen Tributario, ESAL, Fundaciones, ONG, Memoria económica.

Abstract

The tax system applied to corporations, associations, and foundations has a special treatment for these entities in Colombia, aiming to ensure their annual monitoring to validate the exercise of their social activity. The general objective of this monograph is to compare the income tax system applicable to these Non-Profit Organization (NPO) by Colombia, Chile, and Spain as references. To archive this, the following specific objectives are proposed: to characterize the current tax regulations in Colombia, to evaluate this existing regulation in Colombia, to review the applicable regulations of Chile and Spain, to compare it with Colombia, and to suggest recommendations regarding the tax system for these organizations.

The results of the comparative analysis allow the formulation of conclusions and recommendations aimed at strengthening the tax system applied to ESAL, with a focus on combating tax evasion. Among the recommendations, the need to ensure independence in the selection of these entities for agreements with the State, to guarantee the efficiency in the disposal of public resources and to avoid the waste of public funds stands out. It is suggested to take advantage of final beneficiary information systems to prevent influence peddling and conflicts of interest. Additionally, a detailed national registry of NGOs, managed by the DIAN, and a public information system to increase transparency in the management of organizations are recommended.

In conclusion, the monograph proposes a detailed analysis of the tax system of ESAL in Colombia, Chile, and Mexico, providing a solid basis for improving fiscal policies and promoting greater transparency and efficiency in the non-profit sector.

Keywords: Tax System, NPO, Foundations, NGO, financial report.

Introducción

Los tributos a lo largo de la historia han tenido diferentes connotaciones, hoy podría decirse que se ejecutan para cumplir un fin social de la distribución equitativa de la riqueza, el bienestar y el orden social. Cada uno de los Estados Gobernantes tiene su autonomía para asignar una tasa impositiva a los contribuyentes de su territorio para cumplir con este fin. Para ello es necesario establecer un Sistema tributario que entre otras cosas “hace referencia a un conjunto de tributos, en especial de impuestos, coordinados y armonizados entre sí en función de objetivos fiscales o extra-fiscales determinados”. (Benegas & Dania, 2020, p. 4). En el caso colombiano la estructura tributaria actúa “sobre las fuentes gravables de la economía: i) ingresos, ii) propiedades o riqueza, iii) ventas, iv) consumo y v) actividad económica” así lo señala el actual Ministro de Hacienda. (Bonilla, 2021, p. 162)

En cuanto al Impuesto aplicado sobre la Renta, existen tres regímenes que brindan las condiciones para el cumplimiento de sus obligaciones, estos son: el Régimen Ordinario, el Régimen Simple y el Régimen Especial; cada uno aplicado a individuos y grupos societarios de forma particular, bajo los parámetros establecidos en el Estatuto Tributario colombiano.

Este Estatuto que fue promulgado desde 1989 contiene, entre otras, las regulaciones sobre el impuesto de renta y complementarios, el impuesto sobre las ventas, el gravamen a los movimientos financieros, así como las normatividades aplicadas a los procedimientos administrativos y las sanciones. (Mora & Bernal, 2016, p. 212)

El objeto de estudio en este tema de investigación es el Régimen Tributario Especial (RTE), que es “la forma jurídica que se estableció en Colombia para promover y, al mismo tiempo, controlar los abusos potenciales de las entidades sin ánimo de lucro” (*Comisión de Expertos*, 2015). En este trabajo se analizará el conjunto de acciones encaminadas desde el Congreso por

medio de la legislación, para mantener el orden de las organizaciones sin ánimo de lucro por la percepción de sus recursos.

Este Régimen accede a beneficios tributarios que, bajo ciertos requisitos, el Estado les brinda la posibilidad de la obtención de recursos a título gratuito para el desarrollo de “actividades meritorias” (Congreso de la República, 2016, Ley 1819 art. 152). Estas actividades meritorias son un conjunto de acciones de interés general encaminadas a la educación, la salud, la cultura, derechos humanos, la recreación, el deporte, la ciencia, la tecnología, todos de acceso a la comunidad.

La normatividad aplicada al RTE, desde el periodo de 2016, ha experimentado un proceso de cambios complejos, motivados por la necesidad del Gobierno Nacional de promover el crecimiento económico, fortalecer la fiscalización, ejercer el control tributario, y garantizar la equidad tributaria. Estos cambios le han otorgado hasta cierto punto la facultad a la Dirección de Administración de Impuestos para ejercer control a las organizaciones que apliquen a la exención. La evaluación de estos cambios y su comparación en un contexto internacional puede proporcionar información útil a los entes de reguladores, de modo que puedan observar las estrategias implementadas en otros países de la región. Con la revisión de la normatividad aplicada al Régimen Especial, se puede proporcionar una guía a quienes desean desarrollar actividades altruistas en nuestro país y a los demás interesados en analizar este tema tributario del que tiene muy poca investigación.

Justificación

Las organizaciones sin ánimo de lucro desempeñan un papel crucial en el desarrollo social y económico, enfrentan desafíos significativos en cuanto al cumplimiento tributario y la transparencia financiera. Marín y Millares destacan el impacto de estas organizaciones: “Vistas desde la perspectiva de agentes de desarrollo, estas Organizaciones de la Sociedad Civil (OSC) contribuyen al establecimiento de un diálogo público que incide en el ciclo de las políticas públicas. También generan nuevo conocimiento que permite brindar mejores servicios y beneficios”. (Marín Aranguren & Millares Abella, 2017, p.195).

La implementación en Colombia del Régimen Tributario Especial (RTE) ha sido una medida gubernamental para promover la eficiencia y la transparencia en este sector, pero su aplicación ha sido objeto de críticas y desafíos. El Congreso de la República de Colombia, motivado por los informes de la Comisión de Expertos observa las siguientes problemáticas, tales como: “El traslado irregular de recursos a entidades o jurisdicciones donde la tributación es menor: esta situación se presenta tanto en el ámbito internacional por ejemplo a través de los paraísos fiscales, como en el ámbito nacional, a través del Régimen Tributario Especial de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL)” (Exposición de Motivos de la Ley 1819, 2016). También detectó que “las condiciones establecidas en la norma eran demasiado amplias y ello permitía el acceso al tratamiento tributario especial de un sinnúmero de entidades que eventualmente no cumplen bien con sus objetivos” (Informe Al Ministro De Hacienda Y Crédito Público, 2015). Esto, ha planteado preocupaciones sobre la eficacia del RTE en la prevención de prácticas fiscales indebidas.

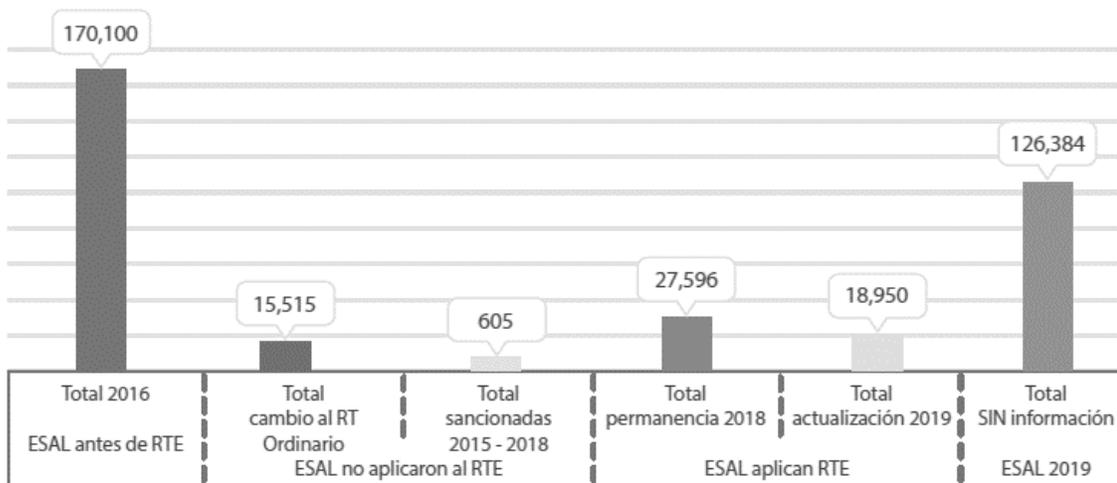
La Fiscalía General de la Nación, entidad competente del Estado para realizar “la investigación de delitos” (Const.1991, art. 250); ha catalogado esta práctica como un

comportamiento de corrupción tributaria en el informe de Tipologías de Corrupción publicado en 2018. (Martínez Neira, 2018, p.32).

Las medidas de control que tuvieron que ser abordadas por el Congreso, buscan fortalecer la vigilancia y control este tipo de entidades en el país. En el año 2016, mediante la Ley 1819, se introdujeron medidas cómo: “i) el límite en las actividades meritorias, ii) solicitud de admisión al régimen tributario especial, y iii) procesos especiales frente a las donaciones, entre otros temas”. (Confederación Colombiana de ONG – CCONG, 2020, p. 13). Estas medidas evidenciaron una disminución significativa de las entidades pertenecientes en este régimen, de un total de 170.100 ESAL al año 2015 sólo 18.950 entidades quedaron vinculadas a este régimen, ver **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia..**

Gráfico 1.

Cantidad de ESAL en el RTE



Nota. El gráfico representa la disminución de entidades del RTE al año 2019. Tomado de *Monitoreo Social Impactos de la Reforma Tributaria en las ESAL* (p.23), Confederación Colombiana de ONG – CCONG, 2020

En relación con los datos recopilados durante la verificación del modelo tributario empleado, y a partir de un análisis exhaustivo permitirá ofrecer recomendaciones a los entes de

control y al legislador frente esta problemática que actualmente vive este sector. Es crucial observar cómo funcionan estos mecanismos en un contexto internacional para identificar mejores prácticas y áreas de mejora. Este enfoque permitirá promover una mayor eficiencia y transparencia en la aplicación del RTE, beneficiando a las organizaciones sin fines de lucro como también a la sociedad en conjunto.

La investigación cuenta con una amplia gama de recursos que respaldan su viabilidad. Por un lado, las investigaciones del Congreso de la República han producido importantes informes que proporcionan información sobre el funcionamiento y la regulación del RTE. Por otro lado, la Confederación Colombiana de ONG también ha generado informes que pueden ofrecer perspectivas importantes sobre el tema. Además, se cuenta con las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que pueden ofrecer una visión internacional y comparativa sobre los mecanismos de control utilizados en otros países. Asimismo, la revisión de la normativa vigente en otros países proporcionará información valiosa sobre enfoques alternativos y mejores prácticas en la regulación de las organizaciones sin ánimo de lucro.

Objetivos

Objetivo General

Comparar del Régimen tributario del impuesto de Renta de la Entidades Sin Ánimo de Lucro en Colombia, Chile y España.

Objetivos Específicos

1. Analizar la normatividad tributaria vigente aplicada al régimen tributario especial en Colombia.
2. Contrastar la normatividad aplicable entre Colombia, Chile y España.
3. Establecer un análisis sobre el derecho comparado del régimen tributario de Colombia, Chile y España.

Metodología

Para el presente trabajo se ha empleado una metodología de bibliográfica que combina el uso de diversas fuentes de información digital para garantizar la rigurosidad del análisis. Dentro de las fuentes utilizadas, se encuentra los recursos digitales que proporciona la Universidad de Antioquia, en la búsqueda se priorizan aquellas publicaciones de revistas científicas, algunas de las revistas útil para esta investigación fueron la revista UNIMAR de la Universidad Mariana de Colombia, la revista Tendencias & Retos de Universidad de La Salle, entre otros.

Se utilizaron repositorios de reconocidas universidades como la Universidad de Chile, Universidad Nacional de Colombia, Universidad Piloto de Colombia, Universitat Jaume I de Castellón de España, en donde se encuentran publicados artículos académicos y documentos de investigación que respaldan el análisis del sector sin ánimo de lucro en los países seleccionados.

Con el objetivo de obtener una perspectiva más acertada y profunda del tema se utilizaron recursos de libros de investigación, que abarcan la temática como “Entidades Sin Ánimo de Lucro” (2020) de Juan Carlos Jaramillo, “Organizaciones de la Sociedad Civil” (2020) de Di Piero. “Las finanzas públicas territoriales en Colombia” (2021) de Rodríguez, Vallejo & Cruz; “Impacto del Voluntariado en Colombia” de DanSocial & Universidad del Rosario. Hacen parte importante del desarrollo de la temática las publicaciones de revistas científicas

Se realizó consulta en cada una de las páginas oficiales de las jurisdicciones para la consulta de la normatividad, tales como: la página oficial de la Secretaría del Senado de Colombia, la Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, el Boletín Oficial del Estado (BOE) de España. A partir de la información recolectada se permite realizar la comparación con cada una de las Normativas, que permitió establecer el análisis de los tres países, identificando similitudes y diferencias relevantes.

1 ¿Qué son las organizaciones de la sociedad civil?

Las organizaciones de la sociedad civil, también conocidas como OSC, son asociaciones de individuos que se organizan de manera jurídica para realizar actividades altruistas y abordar diversas problemáticas sociales, ambientales, económicas y culturales. Estos grupos adoptan un sin número de denominaciones dependiendo del contexto y país donde operen, para el caso de estudio objeto de esta investigación se les denomina: organizaciones sin ánimo de lucro (OSL) en Chile, entidades sin ánimo de lucro (ESAL) para Colombia, entidades sin fines de lucro (ESFL) en España; también se conocen internacionalmente como organizaciones no gubernamentales (ONG).

En el ámbito académico se utiliza el término organizaciones de la sociedad Civil (OSC) para homologar esta terminología y enfatizar su papel en el bienestar de la comunidad y el desarrollo social. Por ejemplo, Sergio di Piero, investigador de este sector, las define como “organizaciones sociales que buscan intervenir en la construcción de la agenda pública desde distintas dimensiones y con varias herramientas”. (Di Piero, 2020).

Estas organizaciones realizan una amplia gama de actividades que abarcan la atención de necesidades básicas como la alimentación, acceso a la vivienda, la promoción de derechos humanos, la protección del medio ambiente, la educación y la cultura. En algunas ocasiones, colaboran con el sector público y el sector privado para abordar problemáticas complejas de las cuales estas organizaciones tienen experiencia de brindar solución, pero que requieren la participación de múltiples actores y recursos.

A las OSC se les denomina también el “Tercer sector” de la economía. Monserrat señala que la economía del mercado está clasificada bajo tres sectores: 1) El llamado Sector Público (Estado), formado por las Administraciones Públicas; 2) El llamado Sector Privado Mercantil

(Mercado), formado por las entidades que desarrollan actividades con ánimo de lucro y son controladas por propietarios privados. 3) El llamado Tercer Sector o Sector Privado No Lucrativo, que recibe también los nombres "Sector Social", "Sector Independiente" y "Tercer Sistema". (Lara, 2010, pág. 50)

En resumen, las organizaciones de la sociedad civil son actores fundamentales en la promoción del bienestar social, la defensa de los derechos humanos y la construcción de una sociedad más justa y equitativa. Su diversidad, capacidad de innovación y compromiso con el cambio social las convierten en aliadas indispensables en la búsqueda de un mundo más inclusivo y sostenible.

1.1 ¿Cuál es su historia en el mundo y cómo se adapta en Colombia?

Algunos investigadores coinciden en que las primeras luces de manifestaciones de beneficencia de las cuales se tienen registros se remontan hasta la época de la Colonia en el siglo XVIII, las campañas lideradas por la iglesia para la asistencia de la salud a los pobres y los heridos causados por las guerras llevadas a cabo en este período. Según Quiroz Arango “las órdenes religiosas las primeras en darle atención a los necesitados, destacándose los franciscanos y los dominicos. El primero de estos escenarios fue el hospital de pobres, que atendería sobre todo a los indígenas”. (Quiroz Arango, 2010, pág. 16)

En la década de los ochenta, la sociedad civil motivada por los cambios introducidos luego de la segunda guerra mundial, se organizan y empiezan a crear las primeras instituciones con fines sociales, estos grupos libraban luchas para defender los derechos humanos, algunas de las que se pueden destacar señala Sergio di Piero (investigador argentino): “En las últimas décadas creció la percepción de que las luchas sociales y políticas comenzaban a constituirse desde nuevas culturas políticas: podría tratarse de los movimientos cívicos en Hungría, los organismos de derechos

humanos en la Argentina, las organizaciones eclesiales de base en El Salvador o Brasil, los grupos ecologistas en Alemania, los movimientos por la igualdad de castas en la India, los globalófilos en Estados Unidos y Francia, y tantos otros movimientos y organizaciones.” (Di Piero, 2020)

Colombia no fue ajena a estas manifestaciones, en este mismo periodo surgen varios movimientos de explosión social, una revolución que exigía el cambio en diferentes áreas como la educación, derechos laborales, la democracia, la economía, la cultural, entre otros. Alfonso Torres, señala una muestra de importantes acontecimientos: “En Colombia ello se expresa en el nacimiento de la Asociación Nacional de Usuarios Campesinos, de la Organización Nacional Indígena de Colombia, y de la Coordinadora Sindical y de Movimientos Cívicos, así como en la generalización de la protesta cívica a nivel nacional; por aquel entonces, cobran importancia los Centros de promoción, investigación y apoyo a procesos populares como CINEP, Dimensión Educativa, Cepecs, Foro por Colombia y la Casa de la Mujer”. (Torres Carrillo, 2006)

Existe un caso excepcional en el mundo ubicado en Colombia, una organización sin ánimo de lucro que perdura en el tiempo y mantiene su legado. Tal es el caso de la Fundación Social que fue fundada en el año 1911, por el sacerdote jesuita español José María Campoamor, esta organización se crea inicialmente con la figura del Círculo de Obreros y su Caja de Ahorros, que a partir de los aportes realizados por los benefactores y el ahorro de los obreros, constituyó un mecanismo que propendía por el mejoramiento de las condiciones de vida de la clase obrera. Esta entidad poco a poco fue reorganizándose y en su camino se crearon nuevas empresas “que generaban recursos para financiar su obra social”. En 1984 tuvieron la necesidad de crear la Fundación sin ánimo de lucro, para que coordinara las empresas, el Círculo cedió todos sus bienes a la nueva organización. Esta entidad empieza configurar órganos de gobierno para que se aseguraran el objetivo principal de la Fundación (Grisales Rincon, 2013). Hoy día esta institución

social tiene participación en sectores importantes de la economía en Colombia, es un grupo empresarial que tiene participación el sector financiero, asegurador, constructor, entre otros.

En el año 2015 estas organizaciones sociales se vieron involucradas en investigaciones por parte de las autoridades, ya que esta figura jurídica era muy poco controlada, permitía su fácil creación y se utilizaban por parte de particulares para el aprovechamiento de exenciones en el pago del impuesto sobre la renta que estas entidades gozaban. Colombia adelantaba esfuerzo para ser miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE) una organización gubernamental, para ello se crea una Comisión de Expertos en Beneficios para adelantar las tareas en la cuales se debían detectar las falencias y establecer mecanismos de control para evitar la evasión fiscal. Uno de los temas cruciales en abordar el Régimen Tributario Especial aplicado a estas organizaciones. Según la exposición de motivos de Comisión, a este régimen se podía acceder cualquier entidad sin ánimo de lucro, cómo fundaciones, corporaciones y asociaciones. Las condiciones eran demasiado amplias a esta podrían acceder entidades que eventualmente no cumplieran sus objetivos. Sólo existían 3 condicionantes, que su actividad principal sea la realización de actividades de salud, deporte, educación formal cultura, investigación científica o tecnológica, protección ambiental o programas de desarrollo social; que las actividades que realizasen tuvieran interés general y la cual la comunidad tuviera acceso; que sus excedentes fueran reinvertidos en la actividad de su objeto social, en las actividades mencionadas (Informe al Ministro de Hacienda y Crédito Público, 2015)

Colombia cambió de una manera significativa en materia tributaria con la entrada en vigor de la Ley 1819 del 29 de diciembre del 2016, la norma que actualmente está vigente aplica las entidades calificadas como ESAL, contribuyentes del Impuesto de Renta y aplicándole el mismo tratamiento de las sociedades con ánimo de lucro. La condición para gozar de la exención consiste

en solicitar el acceso al Régimen Tributario Especial (RTE) para quienes desarrollen actividades relacionadas en la Tabla 3. Actividades meritorias del Régimen Tributario Especial

La recomendación sobre los gastos tributarios por los estudios realizado por la OCDE a Colombia, mediante la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios (2021), sugirieron lo siguiente: “El tratamiento tributario en Colombia frente a los excedentes de las entidades sin ánimo de lucro invertidos en la actividad meritoria parece alinearse al tratamiento tributario aplicado en otros países de la OCDE. Sin embargo, esta exención puede generar una competencia injusta para el sector con ánimo de lucro; la medida en que esto ocurre requiere de un análisis más profundo que debe llevarse a cabo como un proyecto de seguimiento. Existen varios mecanismos de control vigentes para reducir las posibilidades de planeación tributaria – particularmente los Artículos 356-1, 358 y 364-2, pero si se abusa de esta exención tributaria, hay argumentos sólidos que apoyan su reforma y la tributación de toda actividad comercial llevada a cabo por organizaciones sin ánimo de lucro como empresas ordinarias sujetas a la tarifa general del IRPJ (independientemente de la manera en que estos beneficios se utilicen)”. (Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios, 2021, pág. 123)

1.2 Observaciones de la OCDE frente al Régimen Tributario Especial en Colombia

La OCDE, posterior a los mecanismos establecidos por el Congreso, realizó un análisis sobre los aportes que la filantropía doméstica realiza en el país; basado en datos de 54 organizaciones filantrópicas más importantes de Colombia, una encuesta que cubrió el periodo de 2013 al 2018, destaca lo beneficioso que es que estas fundaciones hoy divulguen información adicional sobre sus actividades, genera una transparencia en el sector y resulta útil para la sociedad. “Revelar datos más allá de los requisitos legales. La reciente reforma tributaria fortaleció los requisitos de divulgación y supervisión, lo que puede ser muy beneficioso para las fundaciones

divulgar información adicional sobre sus actividades (en particular, datos geográficos y detalles de sus operaciones de cofinanciamiento). La mayoría de las fundaciones encuestadas publican con transparencia sus actividades, a través de la AFE (Asociación de Fundaciones Familiares y Empresariales de Colombia), y eso es un atractivo importante para el sector y una práctica recomendable para la región”. (OCDE, 2021)

1.3 Contextualización Actual

Con la última reforma tributaria se introducen cambios al Régimen Tributario Especial del sector no lucrativo, mediante la Ley 2277 de 2022 se amplía el plazo de tres a seis meses del inicio de cada año para el cumplimiento del requisito de la “Actualización anual del registro web y Remisión de comentarios” contemplada en el artículo 364-5 del Estatuto Tributario, una vez colgado este registro la sociedad civil tendrá acceso puede elevar comentarios sobre la gestión realizada por estas organizaciones. También se modifica el artículo 356-2 del Estatuto Tributario, que establece los términos de respuesta para la solicitud de “Calificación al Régimen Tributario Especial”, en el cual se determina que la Administración tributaria, tendrá un plazo de (10) días hábiles posterior de la solicitud para informar al contribuyente los requisitos que no cumplieron para la calificación, las entidades sin ánimo de lucro tendrán dentro del mes siguiente a partir del comunicado de la DIAN para subsanar el incumplimiento de requisitos que no cumplieron. Por lo cual si dentro de la fecha establecida no se subsana los requisitos para pertenecer al Régimen Tributario Especial las entidades seguirán perteneciendo al Régimen Tributario Ordinario.

La Dirección de Impuestos hace público de las entidades pertenecientes al régimen tributario especial, con un corte al 24 de febrero de 2024, se cuenta con un total de 18.291 de entidades sin ánimo de lucro.

2 Marco Normativo

2.1 El derecho a asociarse

En Colombia, las organizaciones sin ánimo de lucro son respaldadas legalmente por la Constitución Política de Colombia de 1991 mediante el artículo 38 en el cual se consagra el derecho de libre asociación, este artículo permite a las personas unirse libremente para formar asociaciones, sin intervención del Estado. Este derecho es fundamental para el desarrollo de la social, ya que permite que las personas se unan para defender sus intereses y promover el bien general. Igualmente, la Constitución Política de Colombia artículo 355, establece que el Estado puede celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro para impulsar programas y actividades de interés público.

2.2 Personalidad Jurídica de las Fundaciones.

Las entidades sin ánimo de lucro pueden constituirse y obtener su personería jurídica en cualquiera de las formas previstas en el a través del Código Civil art 633, en este se les concede el derecho a las personas asociarse y obtener personería jurídica sin ánimo de lucro, esto puede ser a través de Fundaciones, Corporaciones y Asociaciones para cumplir los fines de beneficencia. Esta personería jurídica les brinda la capacidad de ejercer derechos y contraer obligaciones, así como de ser representada judicial y extrajudicialmente.

“ARTÍCULO 633. DEFINICION DE PERSONA JURIDICA. Se llama persona jurídica, una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente.

Las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública. Hay personas jurídicas que participan de uno y otro carácter.” (Congreso de la República, 1873)

En este aspecto es fundamental conocer la diferencia entre corporación y fundación bajo el Concepto Sala de Consulta C.E 773/93 (1996); por consiguiente, "La fundación se distingue de la corporación en que es un establecimiento que persigue un fin especial de beneficencia o de educación pública, para lo cual se destinan bienes determinados. En la fundación no hay personas asociadas sino un conjunto de bienes dotados de personería jurídica. Las personas que por ella actúan son secundarias en contraste con las que actúan en la corporación. En suma, en la corporación hay asociación de personas, en la fundación predeterminación de bienes a fines sociales" (Consejo de Estado, 1996).

Juan Jaramillo basado en la doctrina establece el siguiente significado de corporación: cuando el Código Civil se refiere a las personas jurídicas y menciona para ello la expresión “corporaciones”, ha de entenderse que el término en su acepción más amplia cobija tanto el concepto de “sociedad” (persona jurídica de carácter comercial), como el de “asociación”, en ambos casos considerando como criterio diferenciador la intención del reparto de utilidades. (Jaramillo Díaz, 2020)

2.3 Tratamiento Tributario en Renta de las ESAL – Régimen Tributario Especial

En Colombia, las entidades sin ánimo de lucro son contribuyentes del impuesto de renta y le aplica el régimen ordinario de Sociedades con una tarifa de renta del 35%. Salvo el cumplimiento de requisitos para pertenecer al llamado “Régimen Tributario Especial (RTE)” y previa solicitud realizada ante la Administración de Impuestos (DIAN), podrá beneficiarse con

una tarifa especial de Renta del 20% sobre el beneficio neto o excedente, o terminar completamente exento 0%. Para esto deberá determinar el beneficio neto teniendo en cuenta el artículo 357 del Estatuto Tributario, y para la permanencia en este régimen la entidad deberá certificar que este resultado será reinvertido directa o indirectamente en el período siguiente en programas que desarrollen su objeto social (Art. 358 del E.T.). Estos aspectos del RTE están contenidos en los artículos 19 al 23 y el Título VI del Estatuto Tributario colombiano, el siguiente gráfico ilustra el contenido correspondiente a este régimen en el Estatuto Tributario:

Tabla 1 Normograma del Estatuto Tributario del Régimen Tributario Especial

Artículo	Contenido
LIBRO PRIMERO - IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS.	
Sujetos Pasivos	
Art. 19	CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL: Asociaciones, fundaciones y corporaciones de actividades meritorias art. 359
Art. 19-1	Retención en la fuente sobre rendimientos financieros a cargo de contribuyentes del régimen tributario especial
Art. 19-2	Tratamiento tributario de las cajas de compensación.
Art. 19-3	OTROS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS. Fogafín y Fogacoop*
Art. 19-4	Tributación sobre la renta de las cooperativas.
Art. 19-5	Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.
Art 22	ENTIDADES QUE NO SON CONTRIBUYENTES. las asociaciones de padres de familia; los organismos 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, las asociaciones de cabildos indígenas, la propiedad colectiva de las comunidades negras.
Art. 23	ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES DECLARANTES. Los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas, Los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral; las asociaciones y federaciones de Departamentos y de Municipios, las sociedades o entidades de alcohólicos anónimos; No les aplica el régimen tributario especial a los establecimientos públicos y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado.
TITULO VI. - REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL	
Art. 356	Tratamiento especial para algunos contribuyentes. Tarifa 20%
Art. 356-1	Distribución indirecta de excedentes y remuneración de los cargos directivos de contribuyentes del RTE
Art. 356-2	Calificación al régimen tributario especial.
Art. 356-3	Actualización del RUT para los contribuyentes del régimen tributario especial.
Art. 357	Determinación del beneficio neto o excedente
Art. 358	Exención sobre el beneficio neto o excedente.
Art. 358-1	Renta por comparación patrimonial.

Artículo	Contenido
Art. 359	OBJETO SOCIAL. 13 actividades meritorias: Educación, Salud, cultura, ciencia tecnología e innovación, Desarrollo social, medio ambiente, prevención sustancias psicoactivas, deportes, desarrollo empresarial, derechos humanos, justicia, microcrédito
Art. 360	Autorización para utilizar plazos adicionales para invertir.
Art. 361	EXCEPCIONES AL TRATAMIENTO ESPECIAL. No aplicable a entidades de los artículos art. 22 y 23.
Art. 362	Comité de calificaciones.
Art. 363	Funciones del comité.
Art. 364	Las entidades sin ánimo de lucro están obligadas a llevar libros de contabilidad registrados.
Art. 364-1	Cláusula general para evitar la elusión fiscal.
Art. 364-2	Actos y circunstancias que constituyen abuso del régimen tributario especial.
Art. 364-3	Pérdida de los beneficios del régimen tributario especial (Requisitos 19 a 23-2 y Título VI)
Art. 364-4	Registro ante la agencia presidencial de cooperación internacional de Colombia.
Art. 364-5	Registro web y remisión de comentarios de la sociedad civil.
Art. 364-6	Fiscalización en cabeza de la DIAN.
CAPITULO X. - DESCUENTOS TRIBUTARIOS.	
Art. 257	Descuento por donaciones a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen especial.

Nota. La tabla detalla un resumen de los apartados relacionados con el Régimen Tributario Especial en el Estatuto Tributario. Elaboración propia, tomado a partir del Estatuto Tributario.

Para la calificación al régimen especial las entidades sin ánimo de lucro deberán asegurar que los aportes o excedentes no serán distribuidos, y deberá realizar alguna de las trece actividades señaladas en el artículo 359 del Estatuto Tributario. (Ver Tabla 3. Actividades meritorias del Régimen Tributario Especial.

2.3.1 ESAL no contribuyentes de impuesto de Renta por regla general

Las siguientes entidades, aunque en su forma jurídica son entidades sin ánimo de lucro por disposición del Estatuto en su artículo 22 y 23 no son contribuyentes y al no pertenecer al régimen tributario especial no requieren su calificación:

- Las señaladas en el artículo entre otras Asociaciones gremiales, fondos de empleados, las iglesias, juntas de acción comunal, sindicatos, partidos políticos aprobados por el consejo nacional electoral.

- Las Cajas de compensación pertenecen al RTE, no son contribuyentes de renta por el desarrollo de actividades meritorias, pero si por el desarrollo de actividades comerciales, industriales y financieras como lo señala el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.
- Las Cooperativas artículo 19-4 del estatuto tributario, pertenecen al RTE y les aplica tarifa de renta del 20%, pero para mantener la calificación deberán realizar la actualización anual del Registro Web en los términos señalados en el artículo 364-5 del estatuto tributario. Jaramillo (2020) señala: “La DIAN advierte que, si bien las entidades del sector cooperativo no deben realizar los procesos de calificación o permanencia, dado que pertenecen al Régimen Tributario Especial, se encuentran en la obligación de suministrar la información en el registro web con el propósito de contar con información actualizada de los contribuyentes que pertenecen a este régimen”. (Jaramillo Díaz, 2020)

2.3.2 Memorias económicas

Las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial que hayan obtenido en el año ingresos superiores a 160.000 UVT en el año inmediatamente anterior deberán suministrar a la administración de impuestos una “memoria económica” de acuerdo con lo establecido en el artículo 356-3 del Estatuto Tributario, el artículo 1.2.1.5.1.15 del Decreto 1625 de 2016, y el artículo 11 de la Resolución DIAN 000019 de 2018. Esta memoria, debe contener deberá ser presentada junto con el Registro Web, consiste un documento en PDF certificado por representante legal y el revisor fiscal y/o contador público con el contenido de la siguiente información:

Tabla 2 Contenido de la Memoria Económica

No.	Contenido de la Memoria Económica.
1)	Año gravable que se informa.
2)	Razón social y NIT de la entidad informante.

No.	Contenido de la Memoria Económica.
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.

Nota. Tomado del artículo 11 de la Resolución DIAN 000019 de 2018

Como se observa, el contenido de la memoria económica consiste en una información detallada que permita identificar la procedencia de los recursos obtenidos por la entidad y una manifestación de cuál será su inversión social del excedente para la próxima vigencia y en que plazos espera desarrollarlas para llevar control de las asignaciones de los excedentes por período, este no puede ser, por regla general superior al año. Pero por decisión del órgano directivo, podrá aplicar la ampliación hasta por 5 años, en caso de que se requiera más plazo, deberá solicitarlo y mediante resolución expedida por la dirección de impuestos podrá extender la ejecución.

Un aspecto importante que se debe resaltar es que no todas las ESAL calificadas en el RTE están obligadas a realizar este reporte de memoria económica, lo deben presentar sólo aquellas que tengan ingresos superiores a los 160.000 UVT señalado en el artículo 356-3 del Estatuto Tributario.

2.3.3 Actividades Meritorias

Para la aplicación de los beneficios tributarios del Régimen Tributario Especial, las entidades sin ánimo de lucro deben asegurar el ejercicio de alguna de las 13 “actividades meritorias” consagradas en el artículo 359 del Estatuto Tributario:

Tabla 3. Actividades meritorias del Régimen Tributario Especial

No.	Actividad meritoria
1.	Educación. Conforme se define por las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994, 1064 de 2006, y 1804 de 2016. La cual puede ser: a) Educación inicial, como uno de los componentes de la atención integral de la primera infancia; b) Educación formal: conformada por los niveles de preescolar, básica y media; c) Educación superior, en sus diferentes niveles: técnico profesional, tecnológico y profesional universitario; d) Educación para el trabajo y desarrollo humano. Lo dispuesto en este numeral también comprende las actividades de promoción y apoyo a la expansión de cobertura y mejora de la calidad de la educación en Colombia.
2.	La prestación o desarrollo de actividades o servicios, individuales o colectivos, de promoción de salud, prevención de las enfermedades, atención y curación de enfermedades en cualquiera de sus niveles de complejidad, rehabilitación de la salud y/o apoyo al mejoramiento del sistema de salud o salud pública, por parte de entidades 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.
3.	Cultura. Actividades culturales definidas por la Ley 397 de 1997 y aquellas actividades de promoción y desarrollo de la actividad cultural.
4.	Ciencia, tecnología e innovación. Actividades definidas por la Ley 1286 de 2009 y las que se desarrollen dentro de los proyectos aprobados por Colciencias. Asimismo, las actividades de investigación en áreas tales como matemáticas, física, química, biología y ciencias sociales, como economía, política, sociología y derecho de uso general.
5.	Actividades de desarrollo social, que comprende las siguientes actividades: a) Protección, asistencia y promoción de los derechos de las poblaciones de especial protección constitucional, minorías, poblaciones en situación de vulnerabilidad, exclusión y discriminación; tales como niños, niñas, adolescentes y jóvenes, personas con discapacidad, personas mayores, grupos y comunidades étnicas, víctimas del conflicto, población desmovilizada, mujeres, población con orientación sexual e identidad de género diversa, población reclusa, población en situación de pobreza y pobreza extrema, población rural o campesina, entre otras; b) Desarrollo, promoción, mejoramiento de la calidad y cobertura de los servicios públicos y los servicios públicos domiciliarios, así como el avance en las metas de desarrollo fijadas por la Organización de las Naciones Unidas; c) Actividades orientadas a la promoción y desarrollo de la transparencia, al control social, a la lucha contra la corrupción, a la construcción de paz, al desarrollo de las políticas públicas y la participación ciudadana; d) Actividades de apoyo a la recreación de familias de escasos recursos, desarrollo y mantenimiento de parques y centros de diversión, siempre y cuando sean para acceso general a la comunidad.
6.	Actividades de protección al medio ambiente. Conservación, recuperación, protección, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente sostenible.
7.	Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco; atención y tratamiento a las personas consumidoras.
8.	Promoción y apoyo a las actividades deportivas definidas por la Ley 181 de 1995, mediante las políticas públicas y las entidades competentes.
9.	Actividades de desarrollo empresarial. Promoción del desarrollo empresarial y el emprendimiento definido por la Ley 1014 de 2006.
10.	Promoción y apoyo a los derechos humanos y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas.
11.	Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia.
12.	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.
13.	Actividades de microcrédito, en los términos del artículo 39 de la Ley 590 de 2000.

Nota. Tomado del artículo 359 del Estatuto Tributario.

La definición de estas actividades permite asegurar que la inversión social se realice en las áreas que requieren la atención de la población, esto también evita la proliferación en la creación de entidades que sólo esperan beneficiarse de las ventajas tributarias de este sector.

2.3.4 Las donaciones al Régimen Tributario Especial

Las donaciones que reciban las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial y los No Contribuyentes de los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, tendrán tratamiento de descuento tributario para el donante con un límite del 25% del valor aportado, y no podrá ser tratado como deducción.

Para la procedencia de este beneficio la entidad sin ánimo de lucro deberá emitir una certificación al donante, con el cumplimiento de los requisitos señalados en el Artículo 1.2.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016, el cual deberá contener lo siguiente:

Tabla 4. Certificación dirigida al donante

Requisito	Contenido
1	Fecha de la donación.
2	Tipo de entidad - Naturaleza jurídica.
3	Clase de bien donado.
4	Valor.
5	Manera en que se efectuó la donación.
6	Destinación de la donación.
7	Expedida como mínimo dentro del mes siguiente del año gravable.
8	Solo podrá ser utilizado por el donante.
9	El donante manifiesta su autorización para publicar su identificación y el monto donado.
10	Firma del representante legal de la entidad donataria.
11	Firma de contador público o revisor fiscal.

2.3.5 Obligaciones de las ESAL pertenecientes al Régimen Tributario Especial

Las entidades sin ánimo de lucro una vez obtengan la calificación en el Régimen Tributaria Especial deberán cumplir con los siguiente:

1. Actualizar su calificación en el RUT que surte efecto con la presentación de la declaración de Renta. Art. 356-3 del Estatuto Tributario.
2. Llenar los requisitos para el Registro Web los primeros 6 meses de cada año para continuar en el régimen. Art. 364-5 del Estatuto Tributario.
3. Expedir certificaciones de donaciones con el cumplimiento de Requisitos.
4. Suministrar memoria económica en el Registro Web cuando obtenga ingresos superiores a 160.000 UVT.
5. Registrar libros de contabilidad registrados.
6. Desarrollar su objeto social conforme a las actividades meritorias
7. Llevar control sobre la destinación de los excedentes de cada período, para lograr la exención. (Art. 1.2.1.5.1.29 D.U.R 1625/2016 Asignaciones permanentes.)
8. Cumplir con la legislación aplicable a cada tipo de entidad según su naturaleza.
9. Aplicación de la Renta por Comparación patrimonial. Art. 358-1 E.T.
10. Aplicación de la renta del 20% por los excedentes no reinvertidos o diferencias fiscales de egresos no procedentes. Artículo 1.2.1.5.1.21. D.U.R 1625/2016

2.3.6 Sistemas de Control al Régimen Tributario Especial

El presidente de la República, por disposición de la constitución, art. 189 numeral 26, le corresponde “Ejercer la inspección y vigilancia sobre instituciones de utilidad común para que sus rentas se conserven y sean debidamente aplicadas y para que en todo lo esencial se cumpla con la voluntad de los fundadores”.

A su vez en ejercicio de sus funciones mediante la Ley 22 de 1987 asignó esta responsabilidad de vigilancia y control a los gobernadores departamentales y al alcalde mayor de Bogotá.

3 Comparación con otros países

En la revisión de los controles tributarios aplicados en otros países a este tipo de organizaciones, es necesario tener en cuenta cómo se aplica el soporte legal para la conformación de estas organizaciones y cómo estas pueden beneficiarse con una exención de impuestos, para la promoción de las actividades que benefician a la comunidad. En los países analizados y general de Latinoamérica, a través de las Constituciones Nacionales, así como lo indica en su análisis del derecho comparado (Jaramillo Díaz, 2020): “Las organizaciones sin fines de lucro encuadran su actuación por lo general en unos fines y objetivos reconocidos tanto por las Constituciones Nacionales de muchos países de América Latina, como por la ley” (pág 342). Se puede observar entonces que desde la carta de declaración se respalda a los ciudadanos el derecho a la libre asociación, es allí bajo este marco donde surgen las entidades para fines no lucrativos, siendo estas organizaciones cooperantes junto al Estado, principales actores para el desarrollo actividades que impacten el interés público. En Colombia estrechamente se reconoce este derecho en el artículo 38 de la constitución política donde se expresa: “Se garantiza el derecho de libre asociación para el desarrollo de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad”. Para el análisis anterior más adelante será revisado el caso de aplicación en Chile, España, actuales miembros de la OCDE.

4 Organizaciones sin fines de lucro en Chile

Chile fue el primer país de Sudamérica en ser miembro de la OCDE, en el 2010 ratificó su compromiso luego de haber reformado su sistema económico y democrático, para así cumplir con estándares internacionales. (Gurría, 2010)

4.1 Naturaleza Jurídica de las fundaciones y corporaciones en Chile

En Chile, se le denomina a este tipo de entidades “Organizaciones Sin Fines de Lucro”, (OSFL) estas se encuentran respaldadas por disposiciones constitucionales que protegen su existencia y función en la sociedad. A través de la Constitución Política de Chile en su artículo 19 numeral 15, se otorga a los individuos el derecho a la libre asociación sin previo aviso. Este derecho permite a las personas unirse voluntariamente para el desarrollo de actividades de interés general o común. La naturaleza jurídica de estas organizaciones puede tener diferentes figuras, tales pueden ser: fundaciones, corporaciones, asociaciones gremiales, sindicatos, Juntas de vecinos, organizaciones comunitarias, cooperativas, entre otras. (Servicio de Impuestos Internos, 2024)

El Código Civil Chileno determina las pautas para la conformación de este tipo de organizaciones, en los artículos 545 al 564 del título XXXIII, del libro I de este Código, se define:

“Las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública. Las corporaciones de derecho privado se llaman también asociaciones.

Una asociación se forma por una reunión de personas en torno a objetivos de interés común a los asociados. Una fundación, mediante la afectación de bienes a un fin determinado de interés general. Hay personas jurídicas que participan de uno y otro carácter”.

Se puede observar por un lado que en las fundaciones se realiza un aporte de patrimonio para el desarrollo de actividades que apuntan a un fin social de interés general, y que este puede ser cultural, ambiental, bienestar social, deportivo, entre otros. En cambio, las Corporaciones-Asociaciones, se reúne un colectivo de personas para buscar objetivo común del grupo.

Es importante resaltar que en el artículo 557-2 del mismo Código Civil, se establece que “Las asociaciones y fundaciones podrán realizar actividades económicas que se relacionen con sus fines. Asimismo, podrán invertir sus recursos de la manera que decidan sus órganos de administración. Las rentas que se perciban de esas actividades sólo deberán destinarse a los fines de la asociación o fundación o a incrementar su patrimonio”. Respaldando así, la autonomía que gozan estas entidades para el desarrollo de cualquier actividad económica que apunten a su sostenimiento en el tiempo, sin poder distribuirse estos recursos a sus asociados o fundadores. En cuanto a “actividades económicas” en el régimen tributario chileno, se refiere a actividades generadoras de renta.

4.2 Tratamiento tributario en Renta de las OSFL en Chile

Para analizar el tratamiento tributario en el impuesto de Renta, existe una discusión constante por los tributaristas de este territorio teniendo en cuenta que no hay tratamiento especial expresamente señalado en las leyes para estas entidades. En diferentes investigaciones realizadas por Magísteres de la Universidad de Chile apuntan a que la normatividad aplicable a estas organizaciones no es clara, y existe una baja fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos (SII). Por ejemplo (Bahamondes Leiton, 2021) concluye que “Si bien la norma no es abundante para este tipo de entidades como lo hemos expuesto a lo largo de nuestra tesis. El trabajo está en deuda por el SII, tanto en normativa clara, como en fiscalización misma”. Por su parte (Puentes, 2018) afirma que “La legislación vigente en relación con la tributación de las OSFL y sus filiales es escasa y simple, no adecuándose a la complejidad que han tomado en el tiempo algunas de estas organizaciones, respondiendo sobre todo al tema de asegurar ingresos permanentes y no tan sólo donativos”. Es decir, la connotación económica que se tiene de estas entidades de acuerdo con la normatividad chilena existente es la de una entidad recaudadora de

donaciones para la ejecución de sus actividades sociales. Sí, estas entidades deciden realizar “actividades económicas” (generadoras de renta), tendrán el mismo tratamiento de una entidad con ánimo de lucro, y pagarían renta sobre el desarrollo de esa actividad diferente a su objeto social.

Las OSFL son clasificadas entonces en principio como contribuyentes de renta por el ejercicio de “actividades económicas”, como las provenientes de: Rentas de bienes Raíces, de capitales mobiliarios, industria, comercio, extractivas, servicios, y demás establecidas en el artículo 20 de la Ley de Renta chilena. A las OSFL les aplica el marco tributario general, sin importar que el resultado de las “actividades económicas” bien sea para la reinversión a sus beneficiarios o en su patrimonio para fortalecer su actividad.

El Servicio de Impuestos Interno - SII, entidad encargada de aplicar y administrar los impuestos en Chile, afirma que las OSFL no se encuentran exentas por su naturaleza jurídica sino por el desarrollo de algunas actividades, mediante Oficio N° 2.998, de 2007 (y en diferentes conceptos), establece lo siguiente: “Sobre el particular, cabe señalar en primer término que frente a las normas de la Ley de la Renta, debe tenerse presente que todas las personas, sean naturales o jurídicas, revisten la calidad de contribuyentes, en la medida que puedan estar sujetas a algunos de los tributos que ella establece, lo cual ocurrirá en caso que tales personas posean bienes o realicen actividades susceptibles de generar rentas clasificadas en alguna de las categorías que contempla dicho texto legal”.

Para mayor énfasis, se resalta el análisis realizado por el Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales de Chile, Fernando Torres Cárdenas (2023) en el webinar sobre Tributación de las Fundaciones, en dónde indica que: “Las OSFL son contribuyentes de primera categoría en Renta, y que pueden solicitar la exención por el desarrollo de actividades de su objeto de fines sociales, las fundaciones pueden participar a fondos concursales del presupuesto de la nación. En

este sentido no estaría afecto del impuesto de renta en primera categoría por los servicios que presta, su comportamiento es el de una entidad sin fines de lucro, diferente si realiza actividades del artículo 20 de la Ley de la Renta. Estos ingresos no son tributables de acuerdo con el artículo 17 numeral 9 y 11 de la Ley de la Renta”. (Cárdenas, 2023)

Esto quiere decir entonces que las OSFL en Chile, solamente obtienen beneficio de exención por la ejecución de sus actividades financiados con los recursos de sus donaciones, al obtener ingresos propios de otras actividades diferentes, tributarán en renta como cualquier otra entidad con fines de lucro.

4.3 Controles a las OSFL en Chile

En la revisión de los controles aplicables a estas entidades la Ley 20.500 de 2011 que regula el derecho de asociación, plantea la normatividad aplicable a estas organizaciones, las bases de regulación, y reforma algunos artículos del Código Civil. Indica (Jaramillo Díaz, 2020),:

"En esta ley se dicta normatividad relativa a las asociaciones y participación ciudadana en la gestión pública, regulando, entre otros aspectos, los requisitos para la constitución y funcionamiento de las fundaciones de beneficencia pública".

Esta norma determina la libertad que tienen el órgano directivo para tomar decisiones sobre la inversión de los recursos conforme a lo estipulado en sus estatutos, tales decisiones deberán quedar consignada en un registro de actas, que deberán tener permanente actualizados. Además, delega la responsabilidad al Ministerio de Justicia de la fiscalización de estas entidades, pudiendo requerir a sus Representantes las actas de asamblea, libros de contabilidad, de inventarios y de remuneraciones. Quedando supeditada además las siguientes obligaciones:

1. Llevar contabilidad de aceptación general.

2. Confeccionar anualmente una “memoria explicativa” de sus actividades.
3. Presentar un balance aprobado por la asamblea o el directorio.

En cualquier caso, las irregularidades detectadas darán lugar a medidas disciplinarias a sus directivos o la cancelación de la personería jurídica.

En esta norma se le delega la responsabilidad al Servicio de Registro Civil, manejar un Registro Nacional de Personas Jurídicas Sin Fines de Lucro, el cual será alimentado con la documentación del registro inicial de constitución, modificación o extensión, composición del órgano de dirección y administración. Esta información la podrá certificar el Servicio a cualquier interesado, y elaborará estadísticas anuales para la verificación de las personas jurídicas vigentes.

En lo correspondiente a las donaciones recibidas por las OSFL, la Ley 19885 de 2003 establece las condiciones para que estas sean consideradas beneficio tributario para el donante, y delega las siguientes responsabilidades a los donatarios:

1. Deberán informar al SII: el monto de las donaciones, el domicilio, la identificación.
2. Expedir certificado al donante.
3. Llevar un libro de donaciones, con los datos de los donantes, el número del certificado, monto y el destino de esta.
4. Elaborar anualmente un informe de los estados de los ingresos de las donaciones recibidas y del uso detallado de dichos recursos. Y deberá tramitarse al SII los primeros 3 meses de cada año.

Las obligaciones tributarias que les aplica cómo contribuyentes del impuesto de renta están consagradas en la Ley de Renta y el Código Tributario chileno. En general con el Servicio de

Impuestos Internos - SII, órgano administrativo y fiscalizador de impuestos, tendrá las siguientes obligaciones:

1. Obtención del Rol Único Tributario - RUT (Art. 66 del Código Tributario).
2. Efectuar declaración de inicio de actividades (sí realiza actividades tributables). (Art. 68 del Código Tributario).
3. Llevar libros de contabilidad. (Art. 68 de la Ley de la Renta).
4. Presentar declaraciones anuales de impuesto de renta. (Art. 65 y 69 de la Ley de la Renta).
5. Practicar retenciones. (art. 73 y 74 de la Ley de Renta).

Del caso chileno comparado con el colombiano se puede destacar que ambos países desde la Constitución Política se respalda la libertad de asociación de las personas. En el régimen chileno no existe tratamiento diferencial en el impuesto de renta para estas entidades, sí realizan actividades propias para generar recursos propios éstas estarían gravadas con el 25% del impuesto de Renta. Por el contrario, en Colombia, existe la opción que pueden generar ingresos propios y bajo el cumplimiento de requisitos pudiera acceder al registro como régimen tributario especial y quedar exoneradas del impuesto. En cuanto a los controles aplicables y fiscalización, en Chile está a cargo del Ministerio de Justicia y Servicio Civil, en Colombia esta responsabilidad queda a cargo de la administración de impuestos DIAN.

5 Entidades sin fines de lucro en España

5.1 Naturaleza Jurídica de las fundaciones y asociaciones en España

A través de la Constitución Política de 1978 en el artículo 22 se reconoce el derecho a la libre asociación y con el artículo 34 reconoce el derecho de la fundación para fines de

interés general. Podemos observar que desde la Constitución cada Asociaciones y Fundaciones tienen su propio artículo.

Es entonces que con la Ley Orgánica No. 1 de 2002 se reglamenta este derecho de los individuos de asociarse, para ello el mínimo de asociados deben ser tres o más personas físicas o jurídicas, que se comprometen a poner en común, conocimientos, medios y actividades para conseguir intereses comunes, generales o particular sin fines de lucro, y el órgano superior de gobierno será la Asamblea General de la cual hacen parte los asociados y se deberán reunir por lo menos una vez al año. La personalidad jurídica es otorgada mediante Acta fundacional y deberá inscribirse en el Registro Nacional de Asociaciones.

Por otro lado, en el artículo 34 de la Constitución Política reconoce el derecho fundacional para fines de interés general sin ánimo de lucro. Y con la Ley 50 de 2002 llamada también Ley de las Fundaciones se desarrolla la normatividad aplicable para el establecimiento de fundaciones y las directrices de regulación. Establece que las fundaciones se rigen por la voluntad del fundador y sus estatutos. La personalidad jurídica es otorgada desde la inscripción de la escritura pública de constitución en el Registro de Fundaciones.

Los Registros de Fundaciones y Asociaciones están cargo del Estado, en estos además se deberán realizar registros de los actos como la fecha de constitución, domicilio, actividades estatutarias, ámbito territorial de actuación, creación de delegaciones, baja, suspensión, disolución, etc.

5.2 Tratamiento tributario de las entidades sin fines lucrativos en España

Con la Ley 49 de 2002 establece el régimen fiscal para las entidades sin fines de lucrativos - ESFL, entre las cuales reúne a las fundaciones, asociaciones de utilidad pública, organizaciones

no gubernamentales que con recursos del presupuesto ejecutan de actividades de cooperación a nivel internacional, las federaciones deportivas y territoriales, entidades no residentes que son homólogas a estos fines. Requisitos:

1. A este régimen aplicar las entidades que persigan un interés general, como pueden ser: derechos humanos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, cooperación para el desarrollo, medio ambiente, tecnología, entre otras.
2. Además, deben destinar directa o indirectamente por lo menos el 70% de sus rentas obtenidas por las “explotación de actividades económicas”, por la transmisión de bienes o derechos de titularidad, y cualquier ingreso por otro concepto.
3. El resto de sus rentas deberán destinarse a incrementar la dotación patrimonial y las reservas. El plazo para la ejecución de rentas inicia desde el mismo periodo en que las obtuvo y hasta los cuatro años siguientes al cierre del ejercicio. Estas actividades económicas deben estar establecidas en su Estatuto y no pueden ser diferentes.
4. No pueden ser beneficiario de las actividades que realicen sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembro del órgano de gobierno; sus conyugues o pariente hasta cuarto grado.
5. Las funciones estatutarias de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno deberán ser gratuitos, sin perjuicio de reembolso de gastos debidamente justificado. Estos podrán obtener retribuciones por la prestación de servicios diferentes de las estatutarias.
6. En caso de disolución se debe destina el patrimonio a otras entidades de beneficencia.

7. Tener el Registro correspondiente.
8. Cumplir con las obligaciones contables que le apliquen.
9. Cumplir con la obligación de rendir cuentas según la norma que le aplique.
10. Elaborar anualmente una memoria económica, que especifique ingresos y gastos del ejercicio, y puedan identificarse por categorías y por proyectos. Si está obligada a llevar contabilidad, esta memoria hará parte de la información.

En principio general a estas entidades les aplica el Impuesto de Sociedades, salvo las siguientes exenciones por los ingresos obtenidos: Las donaciones, las cuotas de sus asociados, las subvenciones, dividendos en sociedades, intereses, cánones de arrendamiento, alquileres, la transmisión de cualquier título de bienes o derechos, las “explotaciones de actividades económicas” complementarias por la promoción a su actividad establecidas en el artículo 7 de dicha norma. Estas rentas no estarán sujetas a retención.

5.3 Fiscalización a las ESFL en España

Para ejercer control sobre estas entidades le serán las aplicables las siguientes:

1. Rendición de cuentas. (Artículo 3. Ley 49/2002)
2. Elaboración de memoria económica. (Artículo 3. Ley 49/2002)
3. Presentar declaración de Impuesto de Sociedades de la totalidad de sus rentas exentas y no exentas. (Artículo 13 Ley 49/2002)
4. Expedir de certificación de la donación recibida al donante y deberá compartirse la Administración Tributaria. Esta debe contener los datos del donante, fecha, valor, destino y la finalidad específica de la donación. (Artículo 24 Ley 49/2002)

5. Cumplir los requisitos particulares por el acceso a fondos públicos para el desarrollo de programas del gobierno. (Ley 38/2003, General de Subvenciones)

De la comparación con el caso español se puede destacar que existen similitudes con la normatividad aplicada en Colombia a estas entidades, en cuanto a que el derecho de asociación se respalda desde la constitución, en cuanto la definición de las actividades que pudieran no ser tributables está es más amplia en España, en Colombia la exención aplica a un grupo específico de actividades, de las cuales se ha quedado corto porque existente diferentes campos de acción en la actualidad. En cuanto al Registro, en Colombia no se lleva un registro de carácter nacional como si lo hace España. En ambos países se maneja el reporte de memoria económica que debe presentar de manera anual, estas pueden tener diferencia en que en España es más detallado, ya se debe identificar la ejecución por proyectos. La inversión de los excedentes, en España se limita a ejecutarlos dentro de 4 años y debe ejecutar por lo menos el 70%, en Colombia la entidad es quien determina el plazo de ejecución.

En cuanto al ejercicio de actividades para la generación de ingresos propios en ambas jurisdicciones está permitido, siempre y cuando estas sean destinadas al desarrollo exclusivo de las actividades de beneficio a la comunidad.

6 Cuadro comparativo internacional

Para el cumplimiento del objetivo general del presente trabajo de investigación de la comparación del régimen tributario de las Entidades Sin ánimo de Lucro en los tres países, componen los aspectos principales a analizar de estas entidades, cómo su reconocimiento legal, las normas tributarias que le apliquen, el tratamiento que se les da como contribuyentes, Organismos encargados de legislar, entidades que ejercen vigilancia y Control, cuál es el tratamiento de las donaciones para el donante, tratamiento tributario de actividades lucrativas y no lucrativas, el reporte de memorias económicas, la aplicación de exenciones en el resultado neto, y la restricción en el destino de sus excedentes.

Tabla 5 Comparación con otros Países

<i>Concepto</i>	<i>Colombia</i>	<i>Chile</i>	<i>España</i>
Constitución Política	Se reconoce a las personas el derecho de Libre Asociación para realizar distintas actividades. Art. 38 Const. Pol. de 1991	Asegura a todas las personas el derecho de asociarse para gozar de personalidad jurídica. Art. 19 Núm. 15 Const. Pol. de 1980	Garantiza el derecho a la libertad de asociación y de fundación en el Art. 21 y 34 de Const. Pol. De 1978
Naturaleza Jurídica	Se afirma el reconocimiento legal de la adquisición de Personería Jurídica para las Entidades de beneficencia pública. Art. 633 Cód. Civil de 1873	Similar a Colombia, se asegura reconocimiento legal para las entidades de beneficencia pública. Además, se dictan las reglas para reconocimiento. Art. 545 al 564 del Cód. Civil de 1855	Mediante la Ley se reglamenta el derecho de asociarse y de la obtención de Personalidad jurídica. Art. 4 Ley 50 de 2002
Normas Tributarias	Estatuto Tributario Colombiano del art. 19 al 23 y 356 al 364-6. Decreto Reglamentario 1625 del 2016.	Ley de Renta Chilena art. 20 del art. 1	Ley 49 de 2002 Régimen Fiscal de las Entidades Sin fines de lucro
Entidades Regulatorias	El Congreso del República compuesto por Senado y Cámara de Representantes legislan; y el Gobierno Nacional a cargo del presidente reglamenta las leyes.	El Congreso Nacional, compuesto por el Senado y la Cámara de Diputados elaboran las leyes que regulan el país. El Gobierno, tiene opción de presentar proyectos de ley para que el Congreso las apruebe.	El Parlamento compuesto también por dos Cámaras: El Congreso de Diputados y El Senado encargados de legislar, el cual este es Sancionada por el Rey. El Gobierno es el encargado de su ejecución y aplicación.
Tratamiento Tributario	Contribuyentes de Renta con tarifa de sociedades del 35%. Pueden acceder al Régimen Tributario Especial (RTE) para disminución de Tarifa especial del 20% o hasta aplicar exención de 0% por reinvertir sus utilidades.	Contribuyente de Renta por actividades económicas con tarifa del 25% de Sociedades. Exención de impuestos para ciertos ingresos y actividades, con normativas específicas para cada tipo de ESAL.	Contribuyentes de Rentas con tarifa de renta del 25% de Sociedades. Con exención de impuestos para ciertas actividades y condiciones establecidas en la legislación fiscal.

<i>Concepto</i>	<i>Colombia</i>	<i>Chile</i>	<i>España</i>
Tarifa de Renta actividades económicas	Tarifa del 35% cuando no califica al régimen tributario especial, se le aplica la tarifa de sociedades. Art. 19 y Art. 240 del E.T.	Cuando la entidad no cumple el desarrollo de su objeto social Tarifa del 25%. Decreto Ley 824 Art. 20 del art 1	Tarifa del 25%. Para cualquier actividad por fuera de su objeto social. Ley 43 de 1995 art. 26
Tarifa de Renta actividades No lucrativas	Tarifa del 20% o 0% depende de la reinversión en su objeto social y la calificación del RTE.	Tarifa del 0%.	Tarifa del 0%.
Entidades de Vigilancia y Control	La responsabilidad de Vigilancia y control está a cargo directamente bajo responsabilidad de Gobernadores locales y el alcalde Mayor de Bogotá. Y dependiendo del ámbito de aplicación a cargo de las Superintendencias. En los temas Tributarios el organismo que debe fiscalizar es la DIAN - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.	Ministerio de Justicia, se encarga de regular y supervisar actos de constitución, modificación y disolución. El Servicio de Impuestos Internos (SII), son los responsables de fiscalizar el cumplimiento tributario de las OSFL.	El Ministerio de Justicia encargado de llevar el Registro de Fundaciones. El Protectorado, velará por el correcto ejercicio del derecho de fundación, la legalidad y funcionamiento de las fundaciones. Ministerio de Hacienda y Función Pública, encargado de regular el sector y establecer políticas fiscales.
Donaciones a fundaciones	Incentivos fiscales para donantes, con beneficios como deducción de impuestos sobre la renta bajo el cumplimiento de requisitos del RTE.	Similar a Colombia, con incentivos fiscales para promover la filantropía y las donaciones a OSFL. Tratamiento como deducción para el donante.	Beneficios fiscales para donantes, tratamiento de deducción en la declaración de la renta por donaciones a ESFL.
Actividades no lucrativas	Permitidas y reguladas, con limitaciones en la generación de excedentes y en el destino de los recursos, para aplicar exención del resultado neto debe destinarse la inversión en su objeto social.	La visión de las entidades en Chile tiene una visión de carácter receptor de donaciones, controladas para evitar perder el carácter no lucrativo.	Permitidas mediante la Ley, una vez se obtenga personería jurídica, y ejerzan actividades de interés general.
Actividades lucrativas	Las ESAL del RTE No tiene limitaciones para el ejercicio de estas actividades, gozarían de la exención en el caso que se asegure la reinversión en el objeto social, bajo los requisitos establecidos.	Puede realizar "actividades económicas" pero se encuentran gravadas con el impuesto de sociedades.	Permitidas mediante la Ley, se debe asegurar que el resultado de estas actividades económicas se destine por lo menos el 70% para las actividades de su objeto social, y puede ejecutarlas hasta 4 años siguientes.
Memorias	Obligatorias sólo para algunas entidades que tengan ingresos altos, con requisitos de transparencia y divulgación de información financiera y de gestión.	Obligatoria para todas las OSFL, deben presentar memorias anuales que reflejen la gestión y los resultados obtenidos.	Obligatorias, con requisitos de transparencia y rendición de cuentas sobre la gestión y los resultados de la entidad.
Exención	La exención aplica para las ESAL calificadas en el RTE, cumplan el requisito de reinversión en actividades meritorias bajo los términos establecidos en la norma	Diferente a Colombia la exención sólo aplica para algunos ingresos como las donaciones, diferente de las "actividades económicas" que se hayan afecto de Impuesto de Renta	Exención aplica sobre actividades como la recepción de donaciones, y para las económicas también aplica si se asegura la reinversión en el objeto social.
El destino de los Excedentes	Restricciones en la distribución de excedentes, que deben reinvertirse en el cumplimiento de la misión institucional de la ESAL.	Similar a Colombia, con limitaciones en la distribución de excedentes y requerimientos para su reinversión en actividades de interés social.	Restricciones en la distribución de excedentes, que deben destinarse mínimo el 70% al cumplimiento de la misión y fines estatutarios de la ESAL.

Conclusiones

Una vez establecida la comparación de los regímenes tributarios, es posible plantear las siguientes recomendaciones que pueden ayudar a fortalecer, la regulación de estas instituciones:

- Siendo las ONG un gran aliado del Estado para el desarrollo de actividades de interés público, en ocasiones es normal que se establezcan convenios con estas entidades para el desarrollo de sus programas de gobierno, es necesario que en estos casos se asegure la independencia mental al seleccionar estas entidades, que se logre asegurar que la disposición de los recursos públicos se ejecuten de manera eficiente por terceros con experiencia de campo y sobre los cuales tienen reconocimiento social de sus fines altruistas. Esto para evitar hasta cierto punto la desviación de los recursos para los bolsillos de los mismos funcionarios públicos por vínculos con los fundadores, y que logran encontrar en la norma un vacío jurídico para aprovecharse de estos recursos.

- Los convenios con el Estado deben firmarse en base a unos principios elementales, cómo la economía, garantía, y seguridad. Que se asegure no mal gastar el erario.

- Hoy en día con los sistemas de información de beneficiarios finales, es un insumo importante que se podría tener en cuenta para lograr una trazabilidad de los directos beneficiarios de las Organizaciones, para evitar posibles intentos de tráfico de influencias, y conflicto de intereses.

- El único registro nacional que se tiene de las ONG en Colombia es administrado por la DIAN. Sí bien las inspección y vigilancia está a cargo de las Cámara de Comercio territoriales, no existen estadísticas nacionales que permita determinar cuántas organizaciones existen actualmente, la DIAN sólo mantiene el registro de aquellas que accedieron al Régimen

Especial de Impuesto de Renta. Además, esta información debería ser detallada en cuanto a órganos de dirección, modificaciones del órgano de gobierno.

- El registro de memorias económicas debería estar a cargo de todas las fundaciones y no solamente a aquellas que devenguen ingresos superiores a 160.000 UVT. El umbral es muy alto pudiendo aplicar a todas, teniendo en cuenta que los recursos que administran por ser para el bien público deberían ser también de conocimiento público.

- Es importante un sistema de información público que permita conocer la gestión de todas las organizaciones, con datos estadísticos de su intervención, para elevar su transparencia en el desarrollo de sus actividades.

Bibliografía

- Bahamondes Leiton, J. (2021). Tributación de las entidades sin fines de lucro. *Repositorio Universidad de Chile*, 41.
- Benegas, A., & Dania, R. (2020). Sistemas tributarios, Un análisis en torno al caso argentino. *Revista Libertas*, 33(Octubre 2000), Página 4. Obtenido de https://eseade.edu.ar/files/Libertas/11_7_Benegas%20Lynch-Dania.pdf
- Bonilla, R. (2021). *Las finanzas públicas territoriales en Colombia*. Editorial UPTC. Obtenido de <https://librosaccesoabierto.uptc.edu.co/index.php/editorial-uptc/catalog/view/168/204/3933>
- Cárdenas, F. T. (28 de julio de 2023). Webinar: Tributación de las Fundaciones 2023. Canal Uwigo. Chile. Obtenido de <https://www.youtube.com/watch?v=zdkio8mKlIM>
- Cómisión de Expertos en Beneficios Tributarios. (2021). *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios*. Recomendaciones, Organización para la Cooperación y Desarrollo económicos (OCDE). Recuperado el 2023 de 11 de 2023, de <https://www.dian.gov.co/dian/Documents/Informe-Comite-Expertos-DIAN-OCDE2021.pdf>
- Confederación Colombiana de ONG – CCONG. (2020). *Monitoreo Social Impactos de la Reforma Tributaria en las ESAL*. Obtenido de https://ccong.org.co/ccong/documentos/monitoreo-social-impactos-de-la-reforma-tributaria-en-las-esal_941
- Congreso de la República. (31 de mayo de 1873). Código Civil de Colombia. *Ley 84 de 1873*.
- Congreso de la República. (2016). Ley Estatutaria 1819. Colombia. Obtenido de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html
- Consejo de Estado. (1996). Concepto Sala de Consulta C.E. 773. *Gestor normativo Función Pública*. Recuperado el 2023 de Octubre de 15, de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=3800>
- Di Piero, S. (2020). *Organizaciones de la Sociedad Civil: tensiones de una agenda de construcción*. Florencio Varela Buenos Aires: Editorial UNAJ.
- Exposición de Motivos de la Ley 1819, Gaceta No 894 (Congreso de la República 19 de 10 de 2016). Obtenido de <https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/Exposicion%20Motivos%20Reforma%20Tributaria%20Oct2016.pdf>
- Grisales Rincon, L. A. (2013). Algunas características que permiten comprender la perdurabilidad de las organizaciones: el caso de la Fundación Social (1970-2010). 1-73. Obtenido de <https://repositorio.unal.edu.co/handle/unal/12217>
- Gurría, A. (2010). Palabras de Ángel Gurría, Secretario General de la OCDE. *Ceremonia de la Firma del Acuerdo de Adhesión de Chile a la OCDE*. Santiago de Chile: Organización para

- la cooperación y el desarrollo económico. Obtenido de <https://web-archiver.oecd.org/2012-06-14/64837-ceremoniadelafirmadelaCuerdodeadhesiondechilealaocde.htm>
- Informe al Ministro de Hacienda y Crédito Público. (2015). Comisión de Expertos. Obtenido de <https://incp.org.co/Site/2015/info/archivos/primer-informe-equidad-competitividad-tributaria.PDF>
- Jaramillo Díaz, J. C. (2020). *Entidades Sin Ánimo de Lucro* (Novena edición 2020 ed.). Colombia: Legis Editores S.A. Obtenido de <https://librosdigitales.legis.co/reader/entidades-sin-animo-de-lucro-1640185064?location=94>
- Lara, M. B. (2010). La gestión de la comunicación del Tercer Sector. *Tesis doctoral Universitat Jaume I de Castellón*, 915. Obtenido de <http://hdl.handle.net/10803/384631>
- Legis Editores S. A. (1991). *Constitución Política de Colombia*.
- Marín Aranguren, E., & Millares Abella, N. (2017). Las organizaciones de la sociedad civil latinoamericana y su oferta de valor. Estudio de caso: México, Brasil, Colombia y Argentina. En *OASIS* (págs. 187-221). Bogota, Colombia. doi:<https://doi.org/10.18601/16577558.n25.11>.
- Martínez Neira, N. (2018). *Tipologías de corrupción en Colombia*. (Vol. V). Fiscalía General de la Nación. Obtenido de <https://www.fiscalia.gov.co/colombia/wp-content/uploads/Tomo-V.pdf>
- Mora, M., & Bernal, O. (2016). Sistema Tributario colombiano, desarrollo y principios básicos. *Revista UNIMAR*, 34(2), 201-219. Recuperado el 12 de 11 de 2023, de <https://dialnet-unirioja-es.udea.lookproxy.com/servlet/articulo?codigo=8211160>
- Moreno, M. M. (2022). Impacto de disuasión en la implementación de los procesos de actualización, calificación y readmisión en el Régimen Tributario Especial después de la Ley 1819 de 2016 hasta el año 2021. *Repositorio Universidad Piloto de Colombia*, 1-30. Recuperado el 2023 de noviembre de 12, de <http://repository.unipiloto.edu.co/handle/20.500.12277/11789>
- OCDE. (2021). *Filantropía e igualdad de género - Filantropía doméstica para el desarrollo y la igualdad de género en Colombia*. Paris: Centro de Desarrollo OCDE. Recuperado el 2023 de Noviembre de 03, de https://www.oecd.org/development/philanthropy-centre/researchprojects/countrystudies/Book_PNGender_CoP_Colombia_SP.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico - OCDE. (2022). Comentarios sobre la propuesta de reforma tributaria en Colombia. 1-17. Recuperado el 2023 de Noviembre de 13, de <https://www.oecd.org/economy/panorama-economico-colombia/>
- Puentes, V. (2018). Tributación Organizaciones. *TRIBUTACIÓN ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO*, 16. Recuperado el 29 de 03 de 2024, de <https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/168324/Puentes%20Rojas%20Viviana.pdf?sequence=1>

- Quiroz Arango, M. C. (2010). El voluntariado en Colombia: un análisis histórico. En *DANSOCIAL, IMPACTO DEL VOLUNTARIADO EN COLOMBIA: Recorrido histórico y medición de su incidencia en el Producto Interno Bruto* (pág. 37). Bogotá: Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario.
- Rincón, C. A. (2013). La economía social desde tres perspectivas: tercer sector, organizaciones no gubernamentales y entidades sin ánimo de lucro. *Tendencias & Retos*, 18(1), 143-158.
- Servicio de Impuestos Internos. (2024). *Contribuyentes Organizaciones Sin Fines de Lucro*. Chile.
- Torres Carrillo, A. (2006). Organizaciones populares, construcción de identidad y acción política. *Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales, Niñez y Juventud*, 4(2), 1-23.