

Efecto del impuesto sobre la renta en la creación de entidades sin ánimo de lucro del régimen tributario especial

Effect of income tax on the creation of ESAL of the special tax regime

Efrén Leonardo Mejía Acosta

Resumen

El presente estudio identificó los elementos normativos y estadísticos que sirven de análisis para demostrar que los cambios en la legislación tributaria de las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) del Régimen Tributario Especial en Colombia han tenido efectos en la creación de nuevas entidades. Con este propósito se empleó una metodología de enfoque mixto, con un alcance descriptivo y correlacional. El texto combina el análisis de la legislación con los datos estadísticos de las encuestas y de fuentes institucionales como el Registro Único Tributario (RUT) de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y del Registro Único Empresarial y Social (RUES) de la Confederación de Cámaras de Comercio de Colombia (Confecámaras). Se concluye que es muy posible que los cambios normativos hayan desestimulado la decisión de crear ESAL, especialmente las del RTE.

Palabras clave: entidades sin ánimo de lucro, organismos no gubernamentales, tributación, impuesto a la renta.

Abstract

The present study identified the normative and statistical elements used for analysis to demonstrate that changes in the tax legislation of non-profit entities (ESAL) under the Special Tax Regime in Colombia have had effects on the creation of new entities. To this end, a mixed-method methodology was employed, with a descriptive and correlational scope. The text combines the analysis of legislation with statistical data from surveys and institutional sources such as the Unique Tax Registry (RUT) of the National

Autor

Efrén Leonardo Mejía Acosta

Profesional en administración de empresas, especialista en Finanzas y máster en Tributación de la Universidad Central. Correo electrónico: eleomejiaa@yahoo.es

Cómo citar este artículo:

Mejía, E. (2024). Efecto del impuesto sobre la renta en la creación de entidades sin ánimo de lucro del régimen tributario especial. *Visiones*, 6, 72-87.

Tax and Customs Directorate (DIAN) and the Unique Business and Social Registry (RUES) of the Confederation of Chambers of Commerce of Colombia (Confecámaras). It is concluded that it is highly possible that regulatory changes have discouraged the decision to create ESALs, especially those under the Special Tax Regime.

Palabras clave: non-profit organizations, non-governmental organization, taxation, income tax.

Introducción

El sector solidario colombiano, conformado principalmente por las entidades sin ánimo de lucro (ESAL), ha contribuido de manera efectiva al cumplimiento de los fines que la Constitución Política Colombiana le encomendó al Estado. Jaramillo Díaz (2018) resalta la estrecha relación entre las entidades no lucrativas con el interés público y el beneficio general a la comunidad. De igual forma, la Comisión de Expertos para el Estudio de Sistema Tributario Colombiano (2015), creada con la Ley 1739 de 2014, señala que las ESAL tienen una finalidad altruista que contribuye el interés general de la comunidad y se estima que ellas representan el 15% del producto interno bruto (Cámara de Comercio de Bogotá).

Teniendo en cuenta que las ESAL, por definición, no obtienen utilidades susceptibles de ser distribuidas, en Colombia el régimen del impuesto sobre la renta (IR) para estas entidades se caracteriza principalmente por el no pago de impuesto; esto caracteriza a algunas de estas entidades como no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio (NCD), no contribuyentes no declarantes (NCND) y crea el denominado Régimen Tributario Especial (RTE) con exención del impuesto sobre los beneficios netos o excedentes, siempre y cuando fueran reinvertidos en su objeto social o, en algunos casos, con tarifa impositiva inferior al general.

La insuficiencia de controles efectivos del Estado, sumado a su ineficacia, ha generado que se utilicen los tratamientos tributarios preferenciales de las ESAL como instrumento para la evasión de los impuestos, el lavado de activos y otros comportamientos que riñen con la legalidad. Como lo expresa la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria (2015): “existe un bajo nivel de control y supervisión del sector que se explica, en primer lugar, por cuanto la institucionalidad nunca desarrolló mecanismos eficientes para llevarlo a cabo” (p. 39).

El marco normativo vigente, creado por la Ley 1819 de 2016, buscó mejorar el control de las ESAL-RTE, propendiendo porque destinen sus

recursos al desarrollo de los objetos sociales para los que fueron creadas y disminuyendo las probabilidades de utilizarse como “vehículos de fraude”. No obstante, se incrementaron las obligaciones tributarias para que estas entidades puedan pertenecer y permanecer en el RTE y, posiblemente, los costos de cumplimiento derivados de estos deberes pueden desestimular el desarrollo del sector solidario, especialmente en las pequeñas entidades que no cuentan con la infraestructura, recursos, capacidad financiera y conocimientos para atender las nuevas obligaciones.

Marco teórico

En este apartado se describen los elementos que caracterizan a las entidades sin ánimo de lucro (ESAL), se expone por qué tienen un tratamiento preferencial respecto del impuesto sobre la renta (IR) y se presenta un breve resumen cronológico de la evolución de las normas relacionadas con estas entidades.

Algunos elementos característicos de las ESAL

Las ESAL se caracterizan por los siguientes elementos:

- Ausencia de ánimo de lucro.
- Son instituciones de utilidad común: como lo expone Tafur (2017, p. 96), “se trata de entidades surgidas de la iniciativa particular, de origen privado, que prestan una actividad o servicio de utilidad pública”.
- Cuentan con un acto constitutivo: de acuerdo con Jaramillo (2020), para obtener la personería jurídica requieren escritura pública, documento privado o acta de constitución (p. 35).
- Tienen estatutos: Tafur (2017) indica que los estatutos contienen las reglas que orientan la organización para el logro de su finalidad.
- Llevan contabilidad y libro de actas.
- Están sujetas a la inspección, vigilancia y control por parte del gobierno.
- Extinción de la personería jurídica: Tafur (2017) expone que las causales de extinción son relativas a elementos estructurales, como el incumplimiento de las finalidades, voluntad, cumplimiento del término para el cual fue creada y por decisión administrativa o judicial. Los bienes remanentes deben aplicarse a finalidades iguales o similares o pertenecerán a la nación, que

debe destinarlas a actividades relacionadas con el objeto de la ESAL.

Justificación de tratamiento preferencial

Como expone Rodríguez (2019), se han elaborado cuatro teorías que intentan explicar el tratamiento preferencial a las ESAL:

- Teoría del bienestar general (*The Public Good Theory*): las ESAL suplen las fallas del Estado para cumplir con los fines constitucionales relacionados con la educación, la salud, el medioambiente, etc.
- Teoría de la medida del ingreso o del sujeto tributario válido (*The Income Measurement Theory*): respecto de las ESAL no pueden predicarse completamente los conceptos de “utilidad neta” o “capacidad contributiva”. El término contemplado en las normas fiscales se refiere a *beneficio neto* o *excedente económico*.
- Teoría de la formación de capital (*The Capital Formation Theory*): las ESAL no pueden aumentar su capital emitiendo acciones y la única forma de hacerlo es consiguiendo donaciones o reteniendo beneficios.
- Teoría de la donación (*The Donative Theory*): al fallar el Estado en la producción o prestación de ciertos bienes o servicios, los contribuyentes efectúan donaciones a las ESAL para acceder a estos.

Cabe resaltar, como lo menciona Tafur (2017), que el Estado busca fomentar la existencia y desarrollo de personas jurídicas sin ánimo de lucro a través de diferentes medios, entre ellos mediante tratamientos fiscales especiales. En este sentido, es evidente que el régimen impositivo tiene un papel preponderante en el estímulo o desestímulo de la creación y existencia de las ESAL (Tafur, 2017, p. 211).

Por su parte, Confecámaras y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario [ICDT] (2018) justifican el tratamiento especial a las ESAL de esta manera:

La mayoría de las legislaciones actuales consagran un régimen especial para entidades sin ánimo de lucro, en el impuesto sobre la renta, que grava a todas las personas jurídicas, considerando que su capacidad para contribuir es mínima y el ejercicio cabal de su función social reporta mayores beneficios a la comunidad que el tributo que pagarían, de suerte que es preferible que destinen sus ahorros y esfuerzos a su objeto, previamente calificado como necesario o útil para el bienestar de todos o de un colectivo relevante (p. 27).

Evolución cronológica del tratamiento del impuesto sobre la renta de las ESAL

En la tabla 1 se presenta un resumen general de la evolución normativa.

Tabla 1. Evolución normativa del tratamiento de las ESAL respecto del IR

Norma	Número	Año	Descripción
Ley	56	1918	Establece el IR. Exención a las ESAL.
Ley	64 81	1927 1931	Exención a las ESAL solo cuando no hay distribución de excedentes.
Ley	78	1935	Corporaciones, asociaciones y fundaciones (CAF) gravadas cuando tengan fines de lucro.
Decreto Legislativo	2053 2821	1974	CAF con fines de lucro se asimilan a las sociedades de responsabilidad limitada. No contribuyentes. Declaración simplificada para las ESAL. Descuento tributario por donaciones a algunas ESAL.
Decreto Reglamentario	187	1975	Reglamenta declaración simplificada.
Ley	75	1986	Antecedente del Régimen Tributario Especial (RTE).
Decreto Legislativo	2503	1987	Declaración de ingresos y patrimonio no contribuyentes y no contribuyentes no obligados a declarar.
Ley	84	1988	Creación del RTE.
Decreto Legislativo	624	1989	Expedición del Estatuto Tributario.
	Varios	1989 a 2023	Mantiene el esquema conceptual de la clasificación de las ESAL respecto del IR.

Fuente: elaboración propia.

Marco metodológico

Este estudio tuvo un enfoque mixto, pues buscó comprender la realidad objetiva de la situación de las ESAL describiendo la evolución de las normas tributarias, los efectos en los trámites que efectúan las entidades y su relación con la información estadística existente. Específicamente, el enfoque mixto, según Arbaiza (2014), se emplea para comprender la realidad objetiva y subjetiva de un fenómeno, en el entendido que combinar los enfoques cualitativo y cuantitativo beneficia la investigación porque se pueden probar hipótesis de trabajo cuantitativamente y refinar conceptualizaciones desde la perspectiva cualitativa.

En ese sentido, este trabajo tiene un alcance tanto descriptivo como correlacional, ya que se realizó una síntesis cronológica de la evolución de la normatividad tributaria de las ESAL en Colombia y se elaboraron cuatro tipos de encuestas con el propósito de identificar los motivos por los cuales las ESAL-RTE no efectuaron los trámites para pertenecer al RTE en los años 2019 y 2020.

En cuanto al aspecto descriptivo, se consultaron las bases de datos de la DIAN para analizar el Registro Único Tributario (RUT) y el registro web de las ESAL-RTE (solicitudes de permanencia, actualización, calificación y readmisión) desde el año 2018 al 2022¹, así como la página el Registro Único Empresarial (RUES) de Confecámaras. Con la información recogida se elaboraron cuadros para evidenciar los elementos fundamentales que describen la distribución y creación de las ESAL en el periodo estudiado² (anexo 1).

En el componente correlacional se determinó si existe relación de causa y efecto entre los cambios normativos con la distribución y creación de las ESAL-RTE, antes y después de la Ley 1819 de 2016. Con base en la evolución de la normatividad y la información de las bases de datos analizadas, se identificaron las posibles relaciones entre los cambios normativos que pueden explicar el comportamiento de las ESAL-RTE en términos de creación de nuevas entidades.

Resultados

Marco normativo de las ESAL-RTE en Colombia a partir del año 2016

Este apartado se organiza en torno a dos temáticas principales: las características de las ESAL-RTE y las implicaciones que pueden tener los cambios normativos en la creación de estas entidades.

Características de las ESAL-RTE

De acuerdo con la revisión normativa, se observa que el esquema de clasificación establecido desde el año 1987 se mantiene hasta la fecha:

- ESAL-RTE.
- ESAL no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio.
- ESAL no contribuyentes no declarantes.

El régimen tributario aplicable a las entidades que pueden pertenecer al RTE comprende las CAF y el sector cooperativo y tiene las siguientes características generales:

¹ Las bases de datos para la elaboración de los cuadros fueron suministradas por la DIAN en respuesta a una solicitud de información manteniendo la reserva de la información, artículo 585 del Estatuto Tributario.

² El autor es el responsable de la elaboración de los cuadros y cualquier irregularidad solo es atribuida a él.

- División de las entidades del RTE en el Estatuto Tributario en dos artículos: el 19, CAF sin ánimo de lucro, y el 19-4, entidades que hemos denominado del sector cooperativo.
- Las CAF son contribuyentes del régimen ordinario del IR conforme a las normas aplicables a las sociedades.
- Las CAF pueden solicitar a la administración tributaria la calificación en el RTE siempre y cuando estén constituidas legalmente, sus actividades sean de interés general y sean accesibles para la comunidad, el objeto social se enmarque en las actividades meritorias señaladas en el artículo 359 del Estatuto Tributario y que no reembolsen aportes o distribuyan excedentes de manera directa o indirecta.
- Creación de cuatro trámites para pertenecer al RTE: permanencia, para el año 2018; calificación, para las nuevas ESAL del artículo 19 del Estatuto Tributario creadas a partir del año 2017 o las que perdieron el RTE; readmisión, para las ESAL del artículo 19-4 del Estatuto Tributario que perdieron el RTE, y actualización anual del registro web, para las entidades que pertenecen al RTE (artículos 19 y 19-4 del Estatuto Tributario) y deciden continuar en este régimen.
- Para continuar en el RTE, las CAF y las entidades del sector cooperativo deben efectuar la actualización del registro web de las ESAL anualmente hasta el 31 de marzo de cada año a partir del año 2019 y, hasta el 30 de junio, a partir del año 2023.
- La información presentada en los trámites de calificación, readmisión, permanencia y actualización del registro es pública, con el objetivo de que la comunidad pueda pronunciarse respecto de los requisitos de acceso al RTE y efectuar comentarios y observaciones.
- Para las CAF se mantiene la definición y forma de determinación del beneficio neto o excedente, la tarifa del IR del 20% y el carácter de exento cuando se reinvierte directa o indirectamente en el año siguiente en el objeto social. Se mantiene la exención cuando el beneficio neto se destina a programas que requieran más de un año para su ejecución o se trate de asignaciones permanentes, con la aprobación de la asamblea general o del órgano de dirección.
- Para las entidades del sector cooperativo se mantiene la tarifa del 20% del impuesto.
- Los ingresos obtenidos por las CAF son los devengados contablemente. Los originados en contratos de obra pública o interventoría están gravados a la tarifa general del IR.

- Los egresos son los devengados contablemente, le aplican las limitaciones generales contempladas en el Estatuto Tributario, exceptuando los tributos pagados. La ejecución del beneficio neto no es egreso del ejercicio gravable.
- Las ESAL-RTE del artículo 19-4 del Estatuto Tributario no están sometidas al régimen de renta por comparación patrimonial.
- No están sometidas al régimen de renta presuntiva.
- Sujeción a retención en la fuente, únicamente, por concepto de rendimientos financieros.
- Las ESAL-RTE del artículo 19 del Estatuto Tributario están obligadas a realizar los aportes parafiscales y demás cotizaciones de la seguridad social.
- Nuevos mecanismos de control: 1) obligación de incluir en el plan anual de fiscalización, programas de control a las ESAL; 2) control de la distribución directa o indirecta de excedentes mediante el registro de contratos con partes relacionadas; 3) control a los pagos efectuados a las personas que ejercen cargos directivos o gerenciales, que no pueden exceder del 30% de los gastos anuales para las entidades del RTE-CAF y entidades del sector cooperativo con ingresos superiores a 3500 Unidades de Valor Tributario (UVT); 4) autorización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para ejecutar proyectos o asignaciones permanentes que requiera más de cinco años; 5) registro ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia (APC) de los recursos de cooperación internacional; 6) presentación anual de una memoria económica para las ESAL del RTE que obtuvieran ingresos brutos superiores a 160000 UVT en el año anterior; 7) creación de normas antiabuso de las ESAL, y 8) exclusión del RTE por incumplimientos al régimen preferencial.
- Las ESAL extranjeras deben cumplir los requisitos legales y presentar los trámites de calificación y actualización del registro web.

Identificación de las razones por las cuales las ESAL no pueden cumplir con los trámites para pertenecer al RTE

Para identificar los motivos por los cuales las ESAL del RTE no pueden cumplir con los trámites para pertenecer a este régimen, se diseñaron cuatro encuestas dirigidas a: 1) CAF que no efectuaron el trámite de permanencia en el RTE en el año 2018 (5413 encuestas); 2) CAF que presentaron el trámite de permanencia, pero no efectuaron la actualización del registro en el 2019 (1880 encuestas); 3) entidades del

sector cooperativo que no presentaron la actualización del registro del RTE en el año gravable 2019 (619 encuestas), y 4) CAF que no presentaron permanencia en el 2018 y no efectuaron la solicitud de calificación en el RTE en los años 2018 y 2019 (1699 encuestas)³.

Los resultados de las encuestas evidencian que el motivo principal por el cual las ESAL-RTE no presentaron los trámites oportunamente en los años 2018 y 2019 fue el desconocimiento del cambio normativo. El porcentaje de las ESAL encuestadas que no presentaron trámite de calificación en el 2018 y el 2019 luego de no efectuar el de permanencia en el 2018 fue del 51,15 %, seguido del que representa a las que no presentaron el trámite de permanencia, con el 22,21 %.

El segundo motivo por el cual no pudieron hacer el trámite fue el vencimiento del plazo legal para hacerlo. Esto se puede explicar por que el trámite de actualización debía realizarse a más tardar el 31 de marzo de cada año, que corresponde con el tiempo legal con el que cuentan las entidades para reunir a la asamblea general. Puesto que en el trámite se requiere adjuntar el acta de la asamblea, es posible que esta haya sido la principal razón por la cual no pudieron efectuarlo en el plazo legal. Esto se confirma en la encuesta de permanencia y actualización del registro de las CAF y de las entidades del sector cooperativo: el 15,81% de las CAF que no presentaron la solicitud de permanencia en el año 2018, el 23,4% de las CAF que no presentaron la solicitud de actualización en el año 2019 y el 14,54% de las cooperativas que no presentaron la solicitud de actualización en el año 2019 informaron que no hicieron el trámite por vencimiento del plazo legal para hacerlo, mientras que el porcentaje más bajo fue el de las encuestas de calificación y readmisión, con el 6,3 %, ya que ese trámite se puede hacer hasta el 30 de noviembre de cada año⁴.

El 10 % de los encuestados indicó que el trámite es complicado y otro 10 % aseguró que no pudo efectuarlo por problemas en el sistema informático dispuesto por la DIAN. El 2,09 % señaló tener problemas con el acceso a internet, que puede ser ocasionado por la falta de conectividad en muchas zonas no urbanas del país.

Aproximadamente el 15 % de los encuestados no realizó el trámite porque la entidad estaba liquidada, en proceso de disolución o inactiva. El 6,43 % indicó que el motivo era la no disponibilidad de la información y documentación requerida. Esto refuerza la hipótesis de que las fechas de actualización y de las reuniones de la asamblea son similares, de manera que es muy probable que las actas respectivas no se encuentren debidamente formalizadas al 31 de marzo de cada año.

³ La información detallada de los resultados de las encuestas puede consultarse en: Mejía Acosta, E. (2022). Efecto del Régimen del Impuesto sobre la Renta en la Creación y Crecimiento de las ESAL en Colombia. Universidad Central.

⁴ Hasta el año 2021. A partir del 2022 se puede presentar hasta el 31 de diciembre.

El 4,63 % de los encuestados informó que la entidad era no contribuyente del IR, pero en el RUT se encontraba mal clasificada respecto de la responsabilidad, pues se ubicaban erróneamente en 4-RTE. Otro 4,11 % informó que se había tomado la decisión de actualizar la responsabilidad a 5-Régimen Ordinario del IR. Esto indica la importancia del efecto de la norma para el control tributario, ya que la administración tributaria no tuvo que ejercer acciones de control para actualizar la clasificación de contribuyentes, que posiblemente estaban abusando de su naturaleza jurídica para obtener beneficios tributarios improcedentes. Además, cerca del 2 % de los encuestados explicó que la causa de no poder hacer el trámite es que la entidad no cuenta con recursos o lo consideran costoso.

A la pregunta sobre si conocen las consecuencias de no efectuar los trámites, específicamente, de pertenecer automáticamente a 5, el 47 % de los encuestados confesó que los desconocían. Como era de esperarse, el grupo de las ESAL que no presentaron la calificación o la readmisión tuvo el mayor porcentaje en admitir que no conoce las consecuencias, con el 60,98 %.

El 60 % de los encuestados no sabía que el trámite de calificación o readmisión se puede hacer en cualquier momento. Nuevamente, el grupo de ESAL que no presentó calificación o readmisión tuvo el mayor porcentaje, con el 71,57 %. No obstante, el 82,38 % de las ESAL manifestó tener expectativas de pertenecer nuevamente al RTE, pero solo el 73,53 % expresó la voluntad de efectuar los trámites respectivos.

Finalmente, el 50 % de las ESAL encuestadas manifestó que no sabía que anualmente se debe actualizar el registro de las ESAL-RTE y solo 39,82 % conoce el portal de internet dispuesto por la DIAN con información de las ESAL.

Estadísticas e indicadores de creación de las ESAL antes y después de la Ley 1819 de 2016

Este apartado presenta las estadísticas de clasificación de las ESAL por tipo de naturaleza jurídica de la organización y por la responsabilidad del impuesto sobre la renta registrada en el RUT y las de creación de ESAL-RTE en el periodo 2014 a 2021.

Distribución de las ESAL por responsabilidad en el RUT

La tabla 2 muestra la distribución de 190 785 ESAL de acuerdo con la responsabilidad del impuesto sobre la renta registrado en el RUT⁵.

⁵ Ver anexo 1 proceso de depuración para definir el universo de 190 785 ESAL.

Tabla 2. ESAL por responsabilidad respecto del impuesto sobre la renta registrada en el RUT

Responsabilidad	Cantidad	%
No contribuyente no declarante (ni 4, 5 o 6)	71 397	37,42
Régimen tributario especial del impuesto de renta y complementarios (4)	23 306	12,22
Régimen ordinario del impuesto de renta y complementarios (5)	76 509	40,10
No contribuyente de renta declarante de ingresos y patrimonio (6)	19 573	10,26
Total general	190 785	100,00

Fuente: elaboración propia.

La tabla 2 refleja que el mayor número de ESAL se encuentra clasificado en el régimen ordinario del IR, con el 40,1% del total, y que las entidades que gozan de beneficio del impuesto de renta representan el 59,9%.

Estadísticas e indicadores de creación de ESAL en Colombia⁶

La tabla 3 presenta la información estadística e indicadores de creación de 190 785 ESAL.

Tabla 3. ESAL constituidas o registradas por año

Año de constitución o registro	R0	% R0	R4	% R4	R5	% R5	R6	% R6	Total	% de crecimiento
Hasta 2013	61 535		18 118		53 961		16 972		150 586	
2014	1 297		824		3 397		350		5 868	
2015	1 348	3,93	818	-0,73	3 660	7,74	443	26,57	6 269	6,83
2016	2 127	57,79	1 026	25,43	4 637	26,69	436	-1,58	8 226	31,22
2017	1 672	-21,39	653	-36,35	3 432	-25,99	480	10,09	6 237	-24,18
2018	1 217	-27,21	692	5,97	2 752	-19,81	415	-13,54	5 076	-18,61
2019	1 061	-12,82	603	-12,86	2 382	-13,44	276	-33,49	4 322	-14,85
2020	600	-43,45	366	-39,30	1 770	-25,69	122	-55,80	2 858	-33,87
2021	393	-34,50	180	-50,82	427	-75,88	60	-50,82	1 060	-62,91
N/A*	147		26		91		19		283	
Total	71 397		23 306		76 509		19 573		190 785	

* NA: creadas hasta el 31 de diciembre de 2021 con error en la fecha de registro.

Fuente: elaboración propia.

Durante los años 2015 y 2016 se presentó un crecimiento de las ESAL constituidas o registradas del 6,83% y 31,22%, respectivamente, en relación con el año anterior. A partir del año 2017 se han presenta-

⁶ La información detallada de las estadísticas de creación y crecimiento de las ESAL puede consultarse en: Mejía Acosta, E. (2022). Efecto del Régimen del Impuesto sobre la Renta en la Creación y Crecimiento de las ESAL en Colombia. Universidad Central.

do decrecimientos así: 2017, -24,18%; 2018, -18,61%, 2019, -14,85%, 2020, -33,87% y 2021, -62,91%. Es posible que el Covid-19 y las medidas que se tomaron para controlarlo hayan afectado el comportamiento que tuvo la creación de las ESAL en los años 2020 y 2021.

Los mayores decrecimientos en el año 2017 correspondieron a las ESAL clasificadas en R4 y R5, con -36,35% y -25,99%, respectivamente. En el año 2018, R0 y R5, con -27,21% y -19,81%, en el año 2019, R6 y R5, con -33,49% y -13,44%, en el año 2020, R6 y R0 con -55,80% y -43,45% y, el 2021, R5, con -75,88% y R4 y R6, con -50,82% (tabla 4).

Tabla 4. Inscripciones nuevas en el registro de entidades sin ánimo de lucro

Año	2015	2016	2017	Año 2018	2019	2020	2021
Cantidad de inscripciones	11 021	13 986	9 738	5 259	5 617	4 877	6 247
Crecimiento / decrecimiento frente al año anterior (%)		26,90	-30,37	-46,00	6,81	-13,17	28,09

Fuente: elaboración propia con base en la información del RUES de Confecámaras.

De acuerdo con la tabla 4, el total de nuevas ESAL creadas aumentó 26,9% en el 2016 respecto al 2015. En los años 2017 y 2018 disminuyó en 30,37% y 46% en relación con el año anterior, respectivamente. En 2019 hubo un repunte del 6,81%, pero volvió a caer en los años 2020 y 2021, con 13,17% y 28,09%, respectivamente, frente al año anterior. Finalmente, se observa que en el 2016 el número de ESAL creadas fue más del doble en relación con todo el periodo 2018-2021, lo cual demuestra el desestímulo a la creación de ESAL a partir del año 2017, inclusive.

Relaciones entre la normatividad y el comportamiento de las ESAL en términos de creación de nuevas entidades

Respecto a la creación de nuevas entidades, se encontró una correlación entre los cambios normativos y el comportamiento de las variables e indicadores de las ESAL, sobre todo a partir del año 2016, cuando se crearon mecanismos de control y trámites más exigentes.

La información del RUES muestra un punto de quiebre en el 2016, cuando hubo un aumento de las ESAL que se crearon en relación con el año anterior. Luego, a partir del 2017 el número de nuevas ESAL va disminuyendo anualmente hasta el 2020, y aunque en el 2021 los datos evidencian un repunte, las ESAL constituidas ese año representan menos del 50% de las que fueron creadas en el 2016.

Conclusiones

De acuerdo con Mejía (2022), las principales conclusiones son:

Ley 1819 de 2016 hizo cambios normativos en la definición de las entidades que se clasifican como no contribuyentes, declarantes o no declarantes de ingresos y patrimonio, pero no creó obligaciones específicas que debieran cumplir diferentes a las existentes antes del año 2017, lo cual supuso que estos cambios, de manera general, no deben estimular o desestimular la creación o crecimiento de estas entidades.

Las nuevas obligaciones para las entidades del RTE que surgieron con esa ley se relacionan, principalmente, con la transparencia y unos requisitos más exigentes para pertenecer a este régimen preferencial. Esto pudo desestimular la creación de estas entidades, pero no necesariamente su crecimiento.

Los resultados de las encuestas permiten concluir que un porcentaje importante de las ESAL-RTE no presentan los trámites reglamentados por diferentes razones, entre las cuales se destacan: 1) desconocimiento de la regulación fiscal que les aplica; 2) prontitud en el vencimiento del plazo para presentar la actualización del registro; 3) consideran que el trámite es complicado; 4) dificultad para cumplir los requisitos, sobre todo para completar los documentos soporte; 5) problemas en el servicio informático dispuesto por la DIAN para hacer los trámites; 6) dificultades con la conexión a internet, principalmente debido al lugar de ubicación de la ESAL, y 7) elevado costo en el trámite respecto de los recursos con los que cuenta la entidad. Asimismo, las encuestas mostraron dos razones adicionales por las cuales algunas ESAL no presentan el trámite: en algunos casos no estaban obligadas porque pertenecen a otra categoría de contribuyente, a pesar de que su responsabilidad respecto al impuesto sobre la renta está mal clasificada en el RUT, y en otros casos porque se encuentran liquidadas o inactivas.

En cuanto a la información del número de las ESAL respecto de su responsabilidad en el RUT, se concluye que los grupos más importantes se encuentran en las entidades clasificadas en R4 y R5, que corresponden al artículo 19 del Estatuto Tributario, y las clasificadas en R6, que corresponden al artículo 23 del Estatuto Tributario, que presentan declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, respectivamente.

Finalmente, la información analizada muestra que la tendencia de crecimiento en la constitución de nuevas ESAL se interrumpe en 2017, cuando comienza a disminuir anualmente en proporciones significativas, a pesar de un tenue repunte en 2021. Con base en este resultado, se concluye que existe una alta correlación entre los cambios normativos

que introdujo la Ley 1819 de 2016 y la disminución en la creación de nuevas ESAL a partir de 2017.

Referencias

- Arbaiza Fermini, L. (2014). *Cómo elaborar una tesis de grado* (1.^a ed.). Universidad ESAN.
- Confederación Colombiana de Cámaras de Comercio [Confecámaras] y Instituto Colombiano de Derecho Tributario [ICDT]. (2018). *Entidades del Régimen Tributario Especial Manual Básico*.
- Congreso de la República de Colombia. (1918, 17 de noviembre). Ley 56. Por el cual se establece el impuesto sobre la renta. *Diario Oficial* 165 55. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30019421>
- Congreso de la República de Colombia. (1927, noviembre 12). Ley 64. Por el cual se dictan disposiciones relativas al impuesto sobre la renta. *Diario Oficial* 20468. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1789671>
- Congreso de la República de Colombia. (1931, 20 de junio). Ley 81. Relativa al impuesto sobre la renta. *Diario Oficial* 21 731. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1626545>
- Congreso de la República de Colombia. (1935, 13 de diciembre). Ley 78. Por el cual se reforman las disposiciones vigentes del impuesto sobre la renta, se aumenta la tarifa, se establecen unos impuestos adicionales y se suprimen otros. *Diario Oficial* 23 075. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=84728>
- Congreso de la República de Colombia. (1986, diciembre 23). Ley 75. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 34 276. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1623006>
- Congreso de la República de Colombia. (1988, 29 de diciembre). Ley 84. Por la cual de modifica el artículo 17 del Decreto 2503 de 1987, se establece un régimen tributario especial para las entidades sin ánimo de lucro y se dictan otras disposiciones de carácter tributario. *Diario Oficial* 38 365. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1628302>
- Jaramillo, J. (2020). *Entidades sin ánimo de lucro: Legalidad y tributación* (9.^a ed.). Legis.
- Mejía, E. (2022). *Efecto del Régimen del Impuesto sobre la Renta en la Creación y Crecimiento de las ESAL en Colombia*. Universidad Central.

- Presidencia de la República. (1974, 20 de diciembre). Decreto Legislativo 2821. Por el cual se dictan normas procedimentales en materia tributaria. *Diario Oficial* 34245. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1836211>
- Presidencia de la República. (1974, 30 de septiembre). Decreto Legislativo 2053. Por el cual se organizan el impuesto sobre la renta y complementarios. *Diario Oficial* 34203. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=72940>
- Presidencia de la República. (1975, 08 de febrero). Decreto Reglamentario 187. Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuestos sobre la renta y complementarios. *Diario Oficial* 34259. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1042298>
- Rodríguez, C. (2019). *Actividades económicas de las ESAL: análisis comparado de las entidades sin ánimo de lucro desde su realidad jurídico-tributaria*. [Cuaderno Fiscal, n.º 7]. Universidad Externado de Colombia.
- Tafur, Á. (2017). *Las personas jurídicas privadas sin ánimo de lucro y el Estado* (5.ª ed.). Grupo Editorial Ibáñez.

Anexo 1. Depuración ESAL – RUT

Para definir el universo de registros del RUT que se debían clasificar de acuerdo con la responsabilidad que tienen las ESAL respecto del impuesto sobre la renta, otras clasificaciones y por fecha de creación o registro, fue necesario depurar la información como se muestra en la tabla A1.

Tabla A1. Depuración de la información disponible en el RUT utilizada para clasificar la responsabilidad de las ESAL respecto del impuesto sobre la renta

Ítem	Número de registros
Total registros entidades sin ánimo de lucro en el RUT Casilla 70 Beneficio = 2 (sin ánimo de lucro)	413 204
Menos: registros inactivos*	-148 387
Menos: Persona natural	-1
Registros activos	264 816
Menos: registros sin fecha de constitución o registro (Sección Constitución, casillas 73 y 76 vacías)	-74 031
Registros para clasificación por responsabilidad respecto del impuesto sobre la renta	190 785

* Para determinar el vector de NIT inactivos se adoptó el concepto definido en el literal a) del numeral 2 del artículo 1.6.1.2.18 del Decreto Único Reglamentario Tributario (DURT). Ausencia de registros en las bases de datos electrónicas de la DIAN. Luego de definir el universo de registros que se iban a analizar, al vector de NIT resultado se le agregó la responsabilidad registrada en el RUT con corte a 31 de diciembre de 2021.