E.S.A.L

**ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO**

**LA REFORMA TRIBUTARIA Y EL ENFOQUE DEL PROYECTO DE REGLAMENTACIÓN**

**DOCUMENTO No 1**

* Introducción y generalidades
* Los cambios de mayor relevancia
* La nueva clasificación de sujetos
* Principales conceptos
* Implementación de controles, registros y certificaciones
* La participación del Profesional de Contaduría Publica

**Autores: Álvaro Sánchez Uribe/ Lucero Téllez Hernández**

**ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO – E.S.A.L**

**LEY - 1819 - DICIEBRE 29 - 2016**

**CAMBIOS Y NUEVAS OBLIGACIONES**

**ENFOQUE DE LA REGLAMENTACIÓN PROPUESTA**

La constitución de Entidades Sin Ánimo de Lucro, en lo sucesivo – E.S.A.L y la ejecución de actividades comunitarias y de economía solidaria, constituye en nuestro país una forma de contribuir y fomentar al desarrollo social, en sectores de interés Estatal, que se señalan en el contenido de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del Estatuto Tributario; lo anterior sin ningún interés particular de capitalizar, distribuir excedentes o liquidar estas entidades en provecho de sus miembros; a cambio de ello, se otorga un beneficio tributario como es la desgravación total o parcial (tarifas reducidas) del beneficio neto o excedente en relación con el Impuesto sobre la Renta y Complementario.

En la tercera parte de la reforma tributaria **– III - REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL –** en lo sucesivo - R.T.E, se hacen cambios estructurales con efectos tributarios para las – E.S.A.L y se acoge en buena medida las recomendaciones de la comisión de expertos[[1]](#footnote-1), comisión que fue creada entre otras cosas para evaluar el citado régimen.

Como característica preponderante se concluye que las nuevas regulaciones se enfocan en establecer controles para minimizar abusos en materia tributaria, que en muchas ocasiones tienden a utilizar los beneficios del Régimen Tributario Especial, en detrimento del Impuesto sobre la Renta y Complementario.

***“antes de la reforma tributaria, para obtener el beneficio fiscal y clasificarse en el Régimen Tributario Especial que otorga tarifa de RENTA al 0%, solo bastaba con inscribir la E.S.A.L en el RUT de la DIAN*”**

De la lectura de los informes proferidos por la comisión de expertos, así como de la evaluación de la exposición de motivos que acompaño el proyecto de reforma tributaria, se concluye sobre el uso **“indebido”** de este régimen. Si bien las E.S.A.L contribuyen de manera importante y representativa al desarrollo social del país, “**algunos sujetos”** aprovechaban las laxitudes en su creación y el control, para hacerse de manera irregular a las ventajas de tipo tributario, la retribución de sus miembros directivos o asociados, a través, de la distribución indirecta de excedentes, simulación de operaciones y destinación improcedente de la contratación y recursos Estatales; vale decir que antes de la reforma tributaria para obtener el beneficio fiscal y clasificarse en el Régimen Tributario Especial que otorga tarifa de RENTA al 0%, solo bastaba con inscribir la E.S.A.L en el RUT de la DIAN.

La Ley 1819 de 2016, otorga facultades, funciones y dispone el fortalecimiento de la Administración Tributaria, para calificar estas entidades (verificación previa) y como consecuencia se clasifiquen en el Régimen Tributario Especial, con los beneficios que de ello se deriva; lo anterior basado en la implementación de requisitos, condiciones y suministro de información que permite transparentar las operaciones y gestión que desarrollan sus administradores y órganos de dirección, así como el debido uso de los recursos, las donaciones y la destinación de los excedentes que se obtienen en la ejecución de su objeto social y las actividades meritorias que se han comprometido desarrollar (control posterior).

Son justificadas las modificaciones introducidas por la reforma tributaria, que como ya se afirmó se enfocan principalmente en la implementación de controles y cambios en materia sustancial relacionados con algunos condicionamientos para la determinación y exención total del beneficio neto o excedente.

A continuación se resumen las principales modificaciones y el enfoque dado a la reglamentación de la reforma tributaria, en relación con las Entidades Sin Ánimo de Lucro.

Resulta necesaria la reglamentación de la reforma tributaria – Ley 1819 de 2016, para dar aplicación a las nuevas disposiciones de las E.S.A.L y el Régimen Tributario Especial – R.T.E. A la fecha de este documento, la autoridad tributaria publicó[[2]](#footnote-2) (16/06/2017 / Para comentarios de la sociedad civil) el proyecto de decreto que desarrolla e interpreta lo dispuesto en la citada reforma. El enfoque y los contenidos genéricos del proyecto de reglamentación se resumen de la siguiente manera:

* **Tratamiento tributario de las donaciones realizadas a entidades pertenecientes al R.T.E:** Se mantienen los beneficios tributarios a quienes hagan donaciones a las E.S.A.L., (Art. 1.2.1.5.1.1. del proyecto de decreto), siempre que hayan sido calificadas en el R.T.E., así como para las entidades no contribuyentes de RENTA, del Art. 22 y 23 del E.T. Este beneficio cambia de naturaleza jurídica pasando de deducción a descuento tributario en RENTA, equivale al 25% del valor donado en el año gravable; se destaca como punto relevante, que para la procedencia del descuento tributario, en el momento de la donación, el donante debe autorizar la publicación de su identificación y el monto donado en el registro WEB – de las E.S.A.L – (núm. 9º del par. 2º del art. 364-5 del E.T.). también aplica el beneficio fiscal para las donaciones destinadas a la construcción, dotación o mantenimiento de bibliotecas de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y de la Biblioteca Nacional, de que trata el art. 125 del E.T.
* **Régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro – E.S.A.L., sujetas a calificación:** Estas entidades se clasifican en preexistente, creadas a 31-12-2016 y nuevas creadas con posterioridad a la citada fecha; las primeras (preexistentes) se entienden clasificadas en R.T.E y gozaran de los beneficios en RENTA por el año 2017, no obstante a más tardar el 30/04/2018, deben manifestar su intención de permanecer en el R.T.E; por su parte las E.S.A.L., creadas con posterioridad a la fecha indicada (nuevas), inician como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementario del Régimen Ordinario y deben solicitar su calificación al R.T.E, para gozar de los beneficios en RENTA.

Estas entidades deben transparentar su información en un registro de información (página WEB de la DIAN y de cada una de las E.S.A.L, para comentarios de la sociedad civil) se deben publicar al menos 14 puntos, relacionados con sus operaciones, miembros de junta directiva y actividades meritorias, igualmente deberán actualizar su condición de E.S.A.L – del R.T.E., de forma anual en su declaración de RENTA.

* **Régimen tributario especial de las entidades del sector Cooperativo:** Las Cooperativas (prexistentes y nuevas, creadas con anterioridad y posterioridad al 31/12/2016), no requieren calificación en el R.T.E, pero deberán manifestar si permanecen o no en este régimen (30/04/2018), así como realizar el trámite de actualización anual y cumplir con el registro de información antes mencionado.
* **Personas jurídicas sin ánimo de lucro originadas en la propiedad horizontal:** Estas entidades mantienen su condición de no contribuyente de RENTA, salvo por los ingresos que obtengan de la explotación de las áreas comunes, esto aplica para las propiedades horizontales de uso comercial, industrial o mixto, los citados ingresos se gravan a partir del año 2017 con el impuesto de RENTA – El gravamen no aplica para las propiedades horizontales de uso residencial.
* **Disposiciones comunes:** Se destaca que la DIAN, establecerá el procedimiento y plazos para actualizar el Registro Único Tributario, con el fin de obtener información que permita una adecuada identificación, ubicación y la clasificación de las E.S.A.L, proceso que deberá terminarse a más tardar el 30/09/ 2017.

**Los principales cambios establecidos en la reforma tributaria y el enfoque de la reglamentación se resumen en los siguientes puntos:**

Se definen los contribuyentes de RENTA - E.S.A.L que pueden optar por los beneficios del Régimen Tributario Especial – R.T.E

Clasificación y variación de sujetos no contribuyentes de RENTA y con ello, los obligados y no obligados a la presentación de la declaración de Ingresos y Patrimonio

Las Entidades sin Ánimo de Lucro que pueden optar por Régimen Tributario Especial, se clasifican en:

* Entidades sujetas a la calificación
* Entidades admitidas y calificadas por su preexistencia
* Entidades que por su naturaleza jurídica “Cooperativas” se clasifican en forma directa y pueden optar por el Régimen Tributario Especial

Implementación de controles, certificaciones y registros que permiten trasparentar la información:

* Registro Web de información sobre la ESAL
* Acceso a la sociedad civil para su opinión sobre la ESAL
* Memoria Económica
* Registro de contratos en la DIAN celebrados con los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares y parientes
* Actualización del – RUT
* Registro ante la agencia presidencial de cooperación internacional de Colombia
* Certificados de Revisores Fiscales y Contadores Públicos sobre la destinación de los beneficios netos o excedentes

Se fijan requisitos, condiciones y procedimientos para la solicitud, calificación, admisión, permanencia, control y cancelación de las ESAL en el Régimen Tributario Especial

Regulación sobre las cláusulas que permiten evitar que las ESAL abusen del Régimen Tributario Especial / Controles para la distribución indirecta de excedentes.

Modificación de los beneficios fiscales por donaciones a las entidades sin ánimo de lucro

Modificación de las disposiciones relacionadas con los beneficios netos o excedentes, así:

* Clausulas para su determinación
* Tarifa del impuesto – RENTA – aplicable
* Distribución indirecta
* Destinación para asignaciones permanentes / Inversiones

Cambios sobre el régimen tributario aplicable a las Propiedades Horizontales (comerciales y mixtas) en materia del Impuesto Sobre la Renta y Complementarios.

Regulación en el tema de las retenciones en la fuente aplicable a las ESAL.

**En el siguiente cuadro se resumen y describen los principales conceptos que se utilizan tanto en el Estatuto Tributario como en el proyecto de decreto reglamentario y se hace referencia a la disposición que corresponde - La lectura de estos conceptos puede facilitar la comprensión del tema.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| TEMA | DESCRIPCIÓN | REFERENCIA NORMATIVA |
| Entidades sin ánimo de lucro  | Las E.S.A.L. son personas jurídicas que se constituyen por la voluntad de asociación o creación de una o más personas (naturales o jurídicas) para realizar actividades en beneficio de asociados, terceras personas o comunidad en general. Las E.S.A.L no persiguen el reparto de utilidades entre sus miembros. | Definición Tomada de: CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA CONVERGENCIA CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) EN COLOMBIA Documento de Orientación Técnica 14 Orientación Técnica sobre Entidades sin Ánimo de Lucro |
| Régimen Tributario Especial – R.T.E  | Corresponde a un régimen tributario del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, al cual pueden acceder algunas E.S.A.L, que genera beneficios, como el de tarifa de RENTA al 0%, o 20%, sobre el beneficio neto o excedente que se obtenga en el respectivo periodo gravable.  | Estatuto Tributario - Libro primero impuesto sobre la renta y complementarios – Artículos 19 al 23 y 356 al 364-6. |
| E.S.A.L que puede optar por el Régimen Tributario Especial – R.T.E | Grupo de entidades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y que pueden optar por pertenecer a las E.S.A.L, con los beneficios del R.T.E. * Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como E.S.A.L
* Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean E.S.A.L
* Hospitales constituidos como personas jurídicas – E.S.A.L
* P.J. – E.S.A.L que realicen actividades de salud.
* Ligas de consumidores
* Cooperativas
 | Art. E.T: 19, 19-3, 9-4Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.1., 1.2.1.5.2.1.(P.D.R. Proyecto de decreto reglamentario) |
| E.S.A.L – Nueva  | E.S.A.L - Creadas a partir del año 2017:* Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como E.S.A.L
* Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean E.S.A.L
* Hospitales constituidos como personas jurídicas – E.S.A.L
* P.J. – E.S.A.L que realicen actividades de salud.
* Ligas de consumidores
* Cooperativas
 | Art. E.T: 19, 19-4Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.1., 1.2.1.5.2.1. |
| E.S.A.L – PreexistenteNota: Todas conservan e inician el año 2017 con los beneficios del Régimen Tributario Especial – R.T.E.  | E.S.A.L que fueron creadas a 31-12-2016:* Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como E.S.A.L
* Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean E.S.A.L
* Hospitales constituidos como personas jurídicas – E.S.A.L
* P.J. – E.S.A.L que realicen actividades de salud.
* Ligas de consumidores
* Cooperativas
 | Art. E.T: 19, Parágrafo Transitorio Primero y Segundo, 19-4Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.1., 1.2.1.5.2.1 |
| Solicitud de CalificaciónNota: Se excluyen de este trámite a las Cooperativas, estas entidades se encuentran clasificadas en R.T.E por ministerio de la Ley. | Trámite que deben realizar las E.S.A.L nuevas – creadas a partir del año 2017, de cuyo resultado (calificación – DIAN ) se obtienen los beneficios del Régimen Tributario Especial* Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como E.S.A.L
* Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean E.S.A.L
* Hospitales constituidos como personas jurídicas – E.S.A.L
* P.J. – E.S.A.L que realicen actividades de salud.
* Ligas de consumidores
 | Art. E.T: 356-2Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.1., 1.2.1.5.1.3., 1.2.1.5.1.4., 1.2.1.5.1.5., 1.2.1.5.1.6.Art. E.T., 19-4, Parágrafo 1° |
| Solicitud de Permanencia  | Trámite que deben hacer todas las E.S.A.L preexistentes (a más tardar el 30 - Abril - 2018) y que constituye un requisito para continuar con los beneficios del Régimen Tributario Especial, de igual manera este trámite deben hacerlo las Cooperativas | E.T: 19, Parágrafo Transitorio Primero y Segundo, 19-4, 356-2P.D.R: 1.2.1.5.1.8., 1.2.1.5.2.3. |
| Actualización de la E.S.A.L – en el Régimen Tributario Especial – R.T.E | Tramite anual (a partir de la declaración de RENTA – 2017) que deben hacer las E.S.A.L que sean del R.T.E, esta actualización se realiza con la presentación de la declaración de RENTA.* Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como E.S.A.L
* Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean E.S.A.L
* Hospitales constituidos como personas jurídicas – E.S.A.L
* P.J. – E.S.A.L que realicen actividades de salud.
* Las ligas de consumidores
* Cooperativas
 | Art. E.T: 356-3Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.9., 1.2.1.5.2.5. |
| Exclusión del Régimen Tributario Especial – R.T.E | Acto Administrativo que profiere la DIAN, con posterioridad al control y auditaría realizada a una E.S.A.L (inmersa en las causales de exclusión) en el cual se decreta la exclusión del Régimen Tributario Especial y se clasifica a la E.S.A.L como contribuyente del Impuesto sobre la Renta del Régimen Ordinario, perdiendo los beneficios del R.T.E. | Art. E.T: 356-1, 364-1, 364-2 y 364-3Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.38., 1.2.1.5.1.39. |
| Causales de exclusión de la E.S.A.L del R.T.E. | Son los hechos en los que puede incurrir una E.S.A.L, que acarrean la exclusión del R.T.E., y como consecuencia se pierden los beneficios en RENTA, pasando al Régimen Tributario Ordinario del Impuesto de Renta y Complementario, pagado tarifa de RENTA general (34% para el año 2017 y 33% para 2018 y siguientes), así como la tarifa de ganancia ocasional,  | Art. E.T: 364-3Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.38., 1.2.1.5.2.17. |
| Solicitud de Admisión y nueva solicitud de calificación  | La “Admisión” es un trámite que debe realizar una Cooperativa que ha sido excluida del R.T.E., por su parte la “nueva solicitud de calificación” se predica de las siguientes entidades que igualmente hayan sido excluidas del R.T.E :* Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como E.S.A.L
* Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean E.S.A.L
* Hospitales constituidos como personas jurídicas – E.S.A.L
* P.J. – E.S.A.L que realicen actividades de salud.
* Las ligas de consumidores
 | Art. E.T: 364-3, Parágrafo Primero y Tercero Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.41., 1.2.1.5.2.19. |
| Registro WEB | Información que se debe publicar de las E.S.A.L tanto en su página WEB como en la página WEB de la DIAN y que constituye requisito para la Calificación, Permanencia, Admisión o nueva solicitud de Calificación, según el caso. **Nota:** Adicional a lo anterior, este registro se debe actualizar cada año, contiene mínimo 14 puntos que versan sobre la ubicación, identificación, operaciones, actividades de las E.S.A.L que pretenden pertenecer o mantenerse en el R.T.E. | Art. E.T: 364-5Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.2., 1.2.1.5.1.5., 1.2.1.5.1.11., 1.2.1.5.2.2. |
| Comentarios de la Sociedad Civil  | Corresponde a los comentarios y opiniones que realice la sociedad civil, sobre la información que se publica en el Registro WEB, con destino a la DIAN y serán tenidos en cuenta para la calificación de la E.S.A.L en el R.T.E, así como para el control permanente de las mismas. | Art. E.T: 364-5Art. P.D.R. 1.2.1.5.1.5., 1.2.1.5.2.4. |
| Memoria Económica  | Información adicional que deben suministrar las E.S.A.L, cuyos ingresos sean superiores a 160.000 U.V.T, y que constituye requisito para la Calificación, Permanencia, Admisión o nueva solicitud de Calificación en R.T.E., según el caso **Nota:** Este registro se debe actualizar cada año  | Art. E.T: 19 Parágrafo segundo, 356-3 Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.10., 1.2.1.5.1.38. Numeral 8°., 1.2.1.5.2.6. |
| Distribución indirecta de excedentes en el R.T.E. | Pagos y operaciones que hacen las E.S.A.L del R.T.E, a los miembros de los cargos directivos y sus vinculados, que constituyen una irregularidad cuya consecuencia es la exclusión de la E.S.A.L del R.T.E. Los excedentes solo se deben destinar al objeto social y a la actividad meritoria que lo califique y no en provecho de los asociados y miembros de junta directiva.  | Art. E.T: 356-1Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.35., 1.2.1.5.2.15 |
| Registro de Contratos ante la DIAN  | Contratos o actos jurídicos, onerosos o gratuitos, celebrados por la E.S.A.L del R.T.E, con los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde, estas personas posean más de un 30% de la entidad en conjunto u otras entidades donde se tenga control; lo anterior para que la DIAN determine si el acto jurídico constituye una distribución indirecta de excedentes. | Art. E.T: 356-1 Inciso Segundo Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.34. |
| Actualización del RUT - E.S.A.L | Proceso de empadronamiento de las E.S.A.L que adelantará la DIAN, en el año 2017, con el fin de obtener información, sobre: * Actividad Meritoria
* Entidad estatal que ejerce inspección control y vigilancia
* Calificación como contribuyente del R.T.E., en su calidad de pre-existente
* Número del acto administrativo y la fecha de la calificación, exclusión y admisión según corresponda.
* Identificación del tipo propiedad horizontal
 | Art. E.T: 364-5. Parágrafo 5° Art. P.D.R: 1.2.1.5.4.9. |
| Renuncia al Régimen Tributario Especial – R.T.E | Trámite que puede desarrollar una E.S.A.L – del R.T.E., y que voluntariamente quiera renunciar a los beneficios del R.T.E. | Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.13., 1.2.1.5.2.7. |
| Actividad meritoria Actividad meritoria | Corresponde al objeto social de las E.S.A.L que hace procedente su admisión al R.T.E, deberá corresponder a cualquiera de las siguientes actividades, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad* Educación
* Salud
* Cultura
* Ciencia, tecnología e innovación
* Actividades de desarrollo social
* Protección al medio ambiente.
* Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas,
* Promoción y apoyo a las actividades deportivas Ley 181 de 1995, mediante las políticas públicas y las entidades competentes.
* Actividades de desarrollo empresarial. Promoción del desarrollo empresarial y el emprendimiento - Ley 1014 de 2006.
* Promoción y apoyo a los derechos humanos y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas.
* Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia.
* Promoción y apoyo a E.S.A.L que ejecuten acciones directas en el territorio nacional en alguna de las actividades meritorias.
* Actividades de microcrédito – Art. 39 de la Ley 590 de 2000.
 | Art. E.T: 359Art. E.T: 359 |
| Inversión  | Dirigidas al fortalecimiento del patrimonio y que no sean susceptibles de amortización ni depreciación de conformidad con las reglas previstas en el estatuto tributario | Art. E.T: 360Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.16., 1.2.1.5.1.29. |
| Asignación PermanenteNota: Estas asignaciones pueden ser realizadas en 5 años, prorrogables, previa autorización de la DIAN | Destinación del beneficio neto o excedente para la ejecución de programas que desarrollan la actividad meritoria, definidos por la asamblea general o el máximo órgano de dirección, incluida la adquisición de nuevos activos. | Art. E.T: 360Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.23., 1.2.1.5.1.24., 1.2.1.5.1.25., 1.2.1.5.1.26., 1.2.1.5.1.27., 1.2.1.5.1.28. |
| Beneficio neto o excedente | Resultado del ejercicio – periodo gravable de la E.S.A.L - cuyo gravamen puede ser a la tarifa del, 0%, 20% o Tarifa General del RENTA, según el caso.  | Art. E.T: 358Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.18., 1.2.1.5.2.11.,  |
| Comité de calificaciones entidades sin ánimo de lucro  | Instancia creada para efectos de la exclusión del I.V.A. de los bienes de que trata el artículo 480 del E.T., de las E.S.A.L, beneficiarias de las donaciones  | Art. E.T: 362.Art. P.D.R: 1.2.1.5.4.1. - 1.2.1.5.4.2. |
| Cargos Directivos  | Definición de cargos directivos, gerenciales, órganos de gobierno, de dirección o control, que aplica para las E.S.A.L en relación con el R.T.E. | Art. P.D.R: 1.2.1.5.4.12. |
| Donación a las E.S.A.L  | Beneficios fiscal que obtienen los contribuyentes del Impuesto sobre las Renta y Complementario por las donaciones que realicen a las E.S.A.L pertenecientes al R.T.E y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22, 23 y 125 del Estatuto Tributario  | Art. E.T: 125-1-P.D.R.: Capítulo 4 - tratamiento tributario de las donaciones realizadas a entidades pertenecientes al R.T.E. |
| Tarifas de Impuesto de RENTA aplicables a las E.S.A.L del R.T.E  | * **Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como ESAL**
* **Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean ESAL**
* **Hospitales constituidos como personas jurídicas – ESAL**
* **P.J. – ESAL que realicen actividades de salud.**
* **Las ligas de consumidores**

**Tarifas:** **0%** **20%****33%****(General según el año)** 2019 (20%) Tomado del Fondo de Educación y/o solidaridad – 2017 10% y 2018 15%, El porcentaje restante que complete el 20% deberá ser destinado de manera autónoma por las propias cooperativas* **Cooperativas**

  | Art. E.T: 358 Art. P.D.R: 1.2.1.5.1.30.Art. E.T: 19-4Art. E.T: 1.2.1.5.2.14. |

1. **Recomposición de los sujetos**

Se modifica la clasificación de los sujetos no contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y Complementario y con ello los obligados y no obligados a la presentación de la declaración de Ingresos y Patrimonio; resulta relevante que se evalué esta modificación, en relación con las personas jurídicas que son E.S.A.L, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementario y la su opción para gozar de los beneficios que otorga el Régimen Tributario Especial - R.T.E.

La citada recomposición versa sobre los siguientes artículos:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ART. E.T. | TÍTULO DEL ARTÍCULO | OBSERVACIÓN |
| 19 | Contribuyentes del régimen tributario especial. | Contiene las P.J – E.S.A.L que pueden optar por la calificación en el Régimen Tributario Especial (nuevas) y aquellas que la Ley les otorga la citada calificación, por su preexistencia a 31-12-2016.  |
| 19-2 | Tratamiento tributario de las cajas de compensación – Ver comentario[[3]](#footnote-3)  | Estas entidades serán contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementario – Régimen Ordinario - respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con las actividades meritorias previstas en el Art. 359 del E.T. |
| 19-4 | Tributación sobre la renta de las Cooperativas | Se adiciona este artículo al Estatuto Tributario., las Cooperativas con la modificación se excluyen del contendió del Art.19 del E.T, y se regulan de manera independiente – Por ministerio de la Ley se entienden clasificadas como E.S.A.L – del R.T.E. (Preexistentes y nuevas)  |
| 19-5 | Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios | Se adiciona este artículo al Estatuto Tributario., las P.J., originadas en la constitución de la propiedad horizontal (Comerciales – Mixtas) adquieren la calidad de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementario – Régimen Ordinario y del Impuesto de Industria y Comercio, lo anterior por los ingresos que se deriven de la explotación de las áreas comunes – Esto no aplica para las propiedades horizontales de uso residencial. |
| 22 | Entidades no contribuyentes y no declarantes | La modificación del artículo se fundamenta principalmente en la reclasificación que se hace de las ENTIDADES., que mantienen su condición de no contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementario, con el artículo 23 del E.T. |
| 23 | Entidades no contribuyentes declarantes | Se precisa en este artículo la condición de ENTIDADES no contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementario, pero que a diferencia de las contempladas en el Art. 22 del E.T., deben presentar la Declaración de Ingresos y Patrimonio de que trata el Art. 598 del E.T. De la modificación se encuentra que los Hospitales y las Universidades privadas, así como las Ligas de consumidores, pasan a ser contribuyentes del R.T.E. del Art. 19 del E.T. |

Ver detalle de novedades en la reclasificación de sujetos

Detalle - Recomposición de los sujetos – Ver, Anexo No1

**La reglamentación propuesta establece las entidades que pueden optar por régimen tributario especial:**

* Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como ESAL
* Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean ESAL
* Hospitales constituidos como personas jurídicas – ESAL
* Personas jurídicas – ESAL que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso autoridades competentes.
* Las ligas de consumidores.
* Las Cooperativas
1. **Las E.S.A.L que pueden optar por el Régimen Tributario Especial, se clasifican así:**
2. **Entidades sujetas a la calificación:** Las entidades indicadas en la SECCIÓN 1, del proyecto de decreto y que sean creadas con posterioridad al 31 de diciembre de 2016 (Nuevas), requieren solicitar calificación en el Régimen Tributario Especial.
* Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como E.S.A.L
* Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean E.S.A.L
* Hospitales constituidos como personas jurídicas – E.S.A.L
* P.J. – E.S.A.L que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso autoridades competentes.
* Las ligas de consumidores.
1. **Entidades admitidas y calificadas por su preexistencia:** Corresponde a las mismas entidades indicadas en el numeral anterior, las cuales se entienden clasificadas en el R.T.E., por su preexistencia a 31 de diciembre de 2016; no obstante deben solicitar su permanencia en los términos indicados en proyecto de decreto, SECCIÓN 1 – Artículo 1.2.1.5.1.3. a más tardar el 30 de abril de 2018.
2. **Entidades que por su naturaleza jurídica “Cooperativas” se clasifican en forma directa y pueden optar por el Régimen Tributario Especial -** “No requieren calificación”, pero si requieren solicitar permanencia a más tardar el 30 de abril de 2018 - SECCIÓN 2 – Artículo 1.2.1.5.2.3.

**La reglamentación propuesta establece:**

**31/12/2016**

**2016 y anteriores**

**2018**

**2017**

**30/04/2018 – Sol. Permanencia**

**Nuevas**

**Preexistencia**

**No requieren calificación**

**Requieren Calificación**

**Requieren sol. Permanencia**

* **Cooperativas**

**Las Cooperativas en ningún caso requieren Calificación – No obstante las Preexistentes debe solicitar la Permanencia**

* **Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como ESAL**
* **Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean ESAL**
* **Hospitales constituidos como personas jurídicas – ESAL**
* **P.J. – ESAL que realicen actividades de salud.**
* **Las ligas de consumidores**

1. **Implementación de requisitos, condiciones y procedimientos para la solicitud, calificación, permanencia, cancelación, admisión y nueva calificación en el Régimen Tributario Especial – R.T.E**

Uno de los cambios de mayor relevancia por la reforma tributaria y que es objeto de reglamentación, lo constituye la calificación de la E.S.A.L, para su posterior clasificación como contribuyente del R.T.E., como ya se afirmó, ***“Antes de la reforma tributaria, para obtener el beneficio fiscal y clasificarse en el Régimen Tributario Especial que otorga tarifa de RENTA al 0%, solo bastaba con inscribir la E.S.A.L en el RUT de la DIAN*”,** con los cambios,es necesario solicitar y tramitar ante la DIAN la referida calificación por parte de las E.S.A.L, que se creen a partir del año 2017, hasta tanto no obtengan esta calificación deben tributar como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementario del Régimen Ordinario, aplicando una tarifa en RENTA, del 34% por el año 2017 y 33% por los años siguientes, esto sin perjuicio de la liquidación de la sobretasa del citado impuesto.

Importante tener en cuenta que las Cooperativas no requieren de esta calificación, como tampoco las demás E.S.A.L que fueron creadas antes del 31 de diciembre de 2016 (preexistentes); no obstante, a cambio de ello, requieren hacer el trámite de la solitud de permanencia a más tardar el 30 de abril de 2018.

Por su parte todas las E.S.A.L que pertenezcan al R.T.E, (nuevas y preexistentes) deberán actualizar anualmente su condición de contribuyentes del R.T.E.

En las siguientes graficas se ilustra cada una de las novedades que aplican para las E.S.A.L – que pueden optar por el R.T.E.

* **Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como ESAL**
* **Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean ESAL**
* **Hospitales constituidos como personas jurídicas – ESAL**
* **P.J. – ESAL que realicen actividades de salud.**
* **Las ligas de consumidores**

**Nuevas Creadas a partir**

**01/01/2017**

**Solicitud de Calificación R.T.E**

**Decisión DIAN**

**Solicitud y requisitos**

**Comentarios Sociedad Civil**

**Registro WEB**

* **La calificación en el R.T.E., es exclusiva para las entidades indicadas en el recuadro verde, creadas a partir del 01/01/2017 y serán contribuyentes de renta y complementario – régimen ordinario, hasta tanto no obtengan la referida calificación otorgada por la DIAN**
* **Cada ESAL, decide cuando inicia su proceso de calificación**
* **Estas mismas entidades que hayan sido creadas a 31/12/2016 y las Cooperativas, no requieren calificación, pero a cambio de ello deben solicitar la permanencia en el R.T.E., para lo cual el proyecto de decreto fija como fecha límite el 30 de abril de 2018.**
* **Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como ESAL**
* **Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean ESAL**
* **Hospitales constituidos como personas jurídicas – ESAL**
* **P.J. – ESAL que realicen actividades de salud.**
* **Las ligas de consumidores**

**Preexistentes a 31/12/2016**

**Solicitud de Permanencia R.T.E**

* **Cooperativas**

**Decisión DIAN**

**Solicitud y requisitos**

**Comentarios Sociedad Civil**

**Registro WEB**

* **La permanencia es un trámite que se debe realizar por una sola vez, aplica para las entidades citadas en el recuadro verde y para las cooperativas, que fueron creadas a 31/12/2016**
* **Para la vigencia 2017 se entienden clasificadas en el Régimen Tributario Especial – No obstante deben solicitar la permanencia a 30 de abril de 2018., los requisitos y trámites para la permanencia en principio serán los mismos que se establecen para la calificación.**

* **Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como ESAL**
* **Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean ESAL**
* **Hospitales constituidos como personas jurídicas – ESAL**
* **P.J. – ESAL que realicen actividades de salud.**
* **Las ligas de consumidores**

**Anual declaración Renta / año 2017 y siguientes**

**Actualización**

**R.T.E**

* **Cooperativas**

**Actualización**

**Registro WEB**

**Aplica para ESAL que**

**Superen 160.000 UVT ingresos anuales**

**Memoria económica**

**Presentación Declaración**

* **La actualización es una obligación anual que aplica para todo tipo de entidad – ESAL que haya sido calificada y clasificada en R.T.E., (nueva y preexistente) se debe realizar anualmente con la presentación de la declaración de RENTA, inicia el año 2018, con la DECLARACIÓN DE RENTA – 2017, de manera concomitante se debe actualizar el Registro WEB y la Memoria Económica.**

* **Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como ESAL**
* **Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean ESAL**
* **Hospitales constituidos como personas jurídicas – ESAL**
* **P.J. – ESAL que realicen actividades de salud.**
* **Las ligas de consumidores**

**Incurre en causales**

**Exclusión**

**Exclusión del**

**R.T.E**

* **Cooperativas**

**Prueba causales de exclusión**

**Acto**

**Administrativo**

**Actualización**

**RUT**

**Investigación DIAN**

* **La exclusión del régimen tributario especial, la realiza la DIAN y se genera como consecuencia de los controles y la comprobación de las causales “Exclusión”, aplica para cualquiera de las entidades que han optado por el R.T.E.**
* **La Exclusión no implica la perdida de la naturaleza jurídica de la entidad, pero sí del beneficio fiscal en RENTA que otorga el estar clasificado en el R.T.E.**

* **Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como ESAL**
* **Instituciones de educación superior aprobadas por– ICFES, que sean ESAL**
* **Hospitales constituidos como personas jurídicas – ESAL**
* **P.J. – ESAL que realicen actividades de salud.**
* **Las ligas de consumidores**

**Para entidades excluidas / DIAN**

**Nueva Calificación /**

**Admisión**

**R.T.E**

* **Cooperativas**

**Registro WEB**

**Decisión DIAN**

**Solicitud y requisitos**

**Comentarios Sociedad Civil**

**Termino de exclusión**

* **La nueva calificación en el R.T.E., aplica para las entidades citadas en el recuadro verde, que hayan sido “Excluidas” del R.T.E., se pueden calificar nuevamente, una vez concluido el periodo (Tres años) de exclusión; este mismo trámite y por la consecuencia ya indicada, se denomina “Admisión” cuando se trate de Cooperativas.**
1. **Implementación de controles, basados en registros y certificaciones que permiten trasparentar la información de las E.S.A.L:**

Las modificaciones a las disposiciones que regulan las E.S.A.L., que pueden optar por pertenecer el R.T.E., se dirigen en gran parte a la implementación de controles basados principalmente en registros públicos – Registro WEB, e información para la DIAN, a los cuales puede acceder la sociedad civil y opinar sobre la E.S.A.L. que pretende ser calificada y clasificada en el R.T.E o que requieran de la permanencia en el citado régimen; entre los principales registros e información a suministrar se ilustran los siguientes:

Información que se debe publicar de las ESAL tanto en su página WEB, como en la página WEB de la DIAN y que constituye requisito para la Calificación, Permanencia, Nueva Calificación o Admisión según el caso - Este registro se debe actualizar cada año – Son 14 puntos de información sobre la E.S.A.L, de los cuales se destacan:

* Monto y destino de la reinversión del beneficio o excedente
* Monto y destino de asignaciones permanentes
* Estados Financieros
* Monto de pagos salariales a M.J. Directiva
* Identificación de Fundadores
* Certificados de Profesionales de la Contaduría Pública
* Identificación y ubicación
* Descripción de la Actividad Meritoria
* Donaciones e identificación de donantes

**Registro WEB**

Corresponde a los comentarios que realice la sociedad civil, sobre la información que se publica del Registro WEB, con destino a la DIAN, los cuales serán tenidos en cuenta para la calificación de la ESAL, así como para el control permanente de las mismas

**Acceso a la**

**Sociedad civil**

* Se habilita en el sistema información de la DIAN, la funcionalidad para los comentarios de la sociedad civil
* La ESAL sobre la que se opina o realizan comentarios, debe responder a los mismos con destino a la DIAN

Información adicional que deben suministrar las ESAL, cuyos ingresos sean superiores a 160.000 U.V.T, y que constituye requisito para la Calificación, Permanencia o Admisión o nueva Calificación, según el caso

**Nota:** Este registro se debe actualizar cada año

**Memoria**

**Económica**

* Este registro se debe actualizar cada año
* La información se debe suministrar en el registro informático que para tal efecto establezca la DIAN

Se deben registrar en la DIAN – Los Contratos celebrados con los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde, estas personas posean más de un 30% de la entidad en conjunto u otras entidades donde se tenga control

**Registro de**

**Contratos**

* Constituye uno de los principales controles a la distribución indirecta de excedentes
* La información se debe registrar en el servicio informático que para tal efecto implemente la DIAN

Tramite anual (a partir de la declaración de RENTA – 2017) que deben hacer las ESAL pertenecientes al R.T.E y que se realiza con la presentación de la declaración de RENTA

**Actualización**

**Anual del R.T.E**

* DIAN, habilitará una sección en el formulario para que la E.S.A.L manifieste su voluntad de continuar en el Régimen Tributario Especial, de no hacerlo será una causal para ser excluido del citado régimen y la ESAL pasaría al Régimen Ordinario del Impuesto Sobre la Renta y Complementario.

Proceso de empadronamiento de las ESAL que adelantará la DIAN, en el año 2017, con el fin de obtener información, sobre:

* Actividad Meritoria
* Entidad estatal que ejerce inspección control y vigilancia
* Calificación como contribuyente del R.T.E., en su calidad de pre-existente
* Número del acto administrativo y la fecha de la calificación, exclusión y admisión según corresponda.
* Identificación de las propiedades horizontales, como comercial, industriales o mixtas y residenciales

**Actualización**

 **RUT**

Corresponde a una destinación que se le puede dar a l beneficio neto o excedente; si la ejecución de los proyectos con asignaciones permanentes requiera de plazos superiores a cinco (5) años, la entidad deberá presentar la solicitud a la – DIAN

**Asignaciones Permanentes R.T.E**

* La solicitud se diligenciará a través del servicio informático electrónico dispuesto por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN

Trámite que se debe realizar para efectos de la exclusión del impuesto sobre las ventas de los bienes de que trata el artículo 480 del E.T., por parte de las E.S.A.L. beneficiarias de las donaciones, ante el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro – del MIN HACIENDA y de la DIAN.

**Solicitud**

**Exoneración I.V.A**

* La solicitud junto con los documentos soporte se tramitarán a través del servicio informático electrónico que para tal efecto prescriba la DIAN.

Deberán rendir la información exógena de conformidad con lo establecido en los artículos 631 y 631-3 del E.T., , conforme a los requisitos y especificaciones que fije la DIAN, la cual debe ser suministrada por las propiedades horizontales comerciales, industrial, mixtas y residenciales y versar como mínimo sobre los siguientes datos

**Información**

**P. Horizontales**

* Tipo o clasificación del uso autorizado para la propiedad horizontal.
* Ubicación, número e identificación de bienes inmuebles que la componen
* Destinación o uso de los inmuebles
* Identificación del propietario, poseedor o tenedor de los bienes que la componen.
* Nombre del establecimiento comercial, industrial o de servicio que ocupa el bien.
* Ubicación, número e identificación de bienes o áreas comunes y las rentas que se derivan de las mismas

**Nota:** No se propone reglamentación, sobre el registro ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia

1. **Participación y controles a través de los Profesionales de la Contaduría Pública:**

Las disposiciones que regulan la creación y vigilancia de las E.S.A.L, establecen por regla general, la obligatoriedad de nombran un Revisor Fiscal, que en todos los casos debe ser un Contador Público; en relación con las modificaciones al Régimen Tributario Especial, introducidas por la reforma tributaria y en desarrollo de la misma en el proyecto de decreto reglamentario, tanto el legislador como el gobierno nacional, fijan en el profesional de la Contaduría Publica la responsabilidad de certificar información que se deriva de operaciones de importancia a cumplir por las E.S.A.L. que optan o que se encuentran calificadas y clasificadas en el R.T.E.,

En el siguiente cuadro se hace una relación de las principales disposiciones que tienen el citado alcance entre ellas certificar el debido cumplimiento de los requisitos que establece la ley para ser beneficiario de la exención; igualmente, así como una relación que permite asociar las E.S.A.L y la disposición jurídica que establece la obligatoriedad de nombrar Revisor Fiscal.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| PROFESIONAL | DISPOSICIÓN | DESCRIPCIÓN |
| Revisor Fiscal / Contador Público  | **Estatuto Tributario Art. 356-1.** Distribución indirecta de excedentes y remuneración de los cargos directivos de contribuyentes pertenecientes al régimen tributario especial | Para efectos fiscales, las entidades sin ánimo de lucro deberán identificar los costos de proyectos, de las actividades de venta de bienes o servicios y los gastos administrativos, para su verificación por la administración tributaria, todo lo cual, deberá certificarse por el Revisor Fiscal o contador. |
| Revisor Fiscal  | **Estatuto Tributario Art. 356·3.** Actualización del RUT para los contribuyentes del régimen tributario especial | Las entidades que hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT en al año inmediatamente anterior, deberán enviar a la DIAN, una memoria económica sobre su gestión, incluyendo una manifestación del representante legal y el revisor fiscal en la cual se acompañe la declaración de renta en que haga constar que durante el año al cual se refiere la declaración han cumplido con todos los requisitos :exigidos por la ley, como reiteración de la solicitud de las exenciones solicitadas en la declaración, c6n la actualización de la información de la plataforma de transparencia. |
| Revisor Fiscal / Contador Público | **Estatuto Tributario 358.** Exención sobre el beneficio neto o excedente | Los representantes legales, el revisor fiscal, el contador y todos los miembros del órgano de administración de la entidad sin ánimo de lucro deben certificar el debido cumplimiento de los requisitos que establece la ley para ser beneficiario de la exención a la que se refiere este artículo. |
| Revisor Fiscal | **Estatuto Tributario 364-5.** REGISTRO WEB y remisión de comentarios de la sociedad civil | El certificado del representante legal o revisor fiscal, junto con la declaración de renta donde se evidencie que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año, cuando corresponda |
| Revisor Fiscal | **Proyecto de Decreto Art. 1.2.1.4.4.** Requisitos para la procedencia del reconocimiento de descuento en el impuesto sobre la renta y complementarios por concepto de donaciones | Que a más tardar dentro del mes siguiente a que se reciba la donación, el representante legal de la entidad donataria en forma conjunta con el contador público o revisor fiscal si lo hubiere, emita una certificación dirigida al donante, en donde conste: la fecha de la donación, clase de bien donado, valor, la manera en que se efectuó la donación y la destinación de la misma |
| Revisor Fiscal / Contador Público | **Proyecto de Decreto Art. 1.2.1.5.1.10**. Memoria económica | La memoria económica deberá estar firmada por el representante legal y el Revisor fiscal y/o Contador Público según corresponda |
| Revisor Fiscal / Contador Público | **Proyecto de Decreto Art. 1.2.1.5.4.2.** Bienes donados excluidos del IVA. | Certificación suscrita por el contador público o revisor fiscal de la entidad donataria, sobre el cumplimiento de los requisitos legales establecidos para obtener la exención |
| Revisor Fiscal  | **Ley 21 de 1982 Art. 48** Por la cual se modifica el régimen del Subsidio Familiar ySe dictan otras disposiciones | Toda Caja de Compensación Familiar tendrá un Revisor Fiscal y su respectivo Suplente |
| Revisor Fiscal | **Ley 79 de 1988 Art 38** Por la cual se actualiza la legislación Cooperativa  | Sin perjuicio de la inspección y vigilancia que el estado ejerce sobre la cooperativa, este contara con una junta de vigilancia y un revisor fiscal.Por regla general la cooperativa tendrá un revisor fiscal con su respectivo suplente, quienes deberán ser contadores públicos con matricula vigente; el departamento administrativo nacional de cooperativas podrá eximir a la cooperativa de tener un revisor fiscal cuando las circunstancias económicas o de ubicación geográfica o el número de asociados lo justifiquen. |
| Revisor Fiscal | **Decreto 1333 de 1989 Art. 12** Por el cual se establece el régimen de constitución, reconocimiento y funcionamiento de las precooperativas  | Sin perjuicio de la inspección y vigilancia que el Estado ejerce sobre la precooperativa, ésta contará con un comité de vigilancia y un revisor fiscal, quien deberá ser contador público con matrícula vigente.El Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas podrá eximir a las precooperativas de tener revisor fiscal, cuando las circunstancias económicas o de situación geográfica o el número de asociadas lo justifiquen. |
|  | **Decreto 1480 de 1989 Art 39** Por el cual se determinan la naturaleza, características, constitución, regímenes interno, de responsabilidad y sanciones, y se dictan medidas para el fomento de las Asociaciones Mutualistas. | Por regla general la Asociación Mutual tendrá un revisor fiscal con su respectivo suplente, quienes deberán ser contadores públicos con matrícula vigente. El Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas podrá examinar a la Asociación Mutual de tener revisor fiscal cuando las circunstancias económicas, la ubicación geográfica o el número de asociados lo justifiquen. |
| Revisor Fiscal  | **Decreto Ley 1481 de 1989 Art. 41** Regulación de los fondos de empleados  | Los fondos de empleados deberán contar con un revisor fiscal y su respectivo suplente, elegidos por la asamblea general o por votación directa de los asociados conforme establezcan los estatutos. En todo caso, deberán ser contadores públicos matriculados.El Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas podrá eximir a los fondos de empleados de tener revisor fiscal cuando las circunstancias económicas o de ubicación geográfica lo justifiquen. |
| Revisor Fiscal  | **Decreto 1482 DE 1989 Art. 20** Por el cual se determinan la naturaleza, características, constitución, regímenes interno, de responsabilidad y sanciones y se dictan medidas para el fomento de las empresas de servicios en las formas de Administraciones Públicas Cooperativas | La inspección y vigilancia internas de las administraciones cooperativas estarán a cargo de la Junta de Vigilancia y del Revisor Fiscal.No podrán ocupar el cargo de Revisor Fiscal en estas empresas las personas vinculadas a las entidades asociadas, ni las primeras ser eximidas de tener Revisor Fiscal. |
| Revisor Fiscal  | **Decreto 1529 de 1990 Art. 5** Por el cual se reglamenta el reconocimiento y cancelación de personerías jurídicas de asociaciones o corporaciones y fundaciones o instituciones de utilidad común, en los departamentos  | Para obtener la inscripción de dignatarios de las entidades a que se refiere el presente Decreto, el representante legal deberá presentar una solicitud dirigida al Gobernador.La firma del solicitante deberá ser reconocida ante Notario Público y en la solicitud se consignará, además, la siguiente información:Nombre, domicilio, dirección y teléfono de la entidad;Nombre del representante legal y del revisor fiscal, con sus respectivos suplentes si los hubiere, número de su documento de identificación y período para el cual fueron elegidos o designados |
| Revisor Fiscal  | **Decreto Ley 1228 de 1995 RT. 21** Por el cual se revisa la legislación deportiva vigente y la estructura de los organismos del sector asociado con objeto de adecuarlas al contenido de la Ley 181 de 1995  | La estructura de los organismos deportivos del nivel nacional, departamental y del Distrito Capital será determinada en sus estatutos atendiendo los principios de democratización y participación deportiva. En desarrollo de estos principios la estructura comprenderá, como mínimo, los siguientes órganos:Órgano de dirección, a través de una asamblea.Órgano de administración colegiado.[Modificado parcialmente por el art. 7, Ley 494 de 1999](http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=38937#7) Órgano de control, mediante revisoría fiscal.Órgano de disciplina, mediante un tribunal deportivo.Comisión técnica y comisión de juzgamiento. |
| Revisor Fiscal | **Ley 675 de 2001 – Art 56**Por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal  | Los conjuntos de uso comercial o mixto estarán obligados a contar con Revisor Fiscal, contador público titulado, con matrícula profesional vigente e inscrito a la Junta Central de Contadores, elegido por la asamblea general de propietarios.Los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la asamblea general de propietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto. |

* **Resulta importante tener en cuenta que las E.S.A.L que pueden optar por el R.T.E., en todos los casos deben presentar declaración de RENTA, por otra parte el artículo 596 del E.T. establece que la citada declaración se bebe acompañar de la firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal**
* **En complemento de lo anterior el artículo 580 del E.T., señala que las declaraciones tributarias que se presente sin la firma de quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma de contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal, se podrían tener como no presentadas**

.

1. **Conclusiones y opinión de tipo general**

A continuación se exponen algunas conclusiones y opiniones en las que se propone destacar los temas que se consideran de relevancia relacionados con los cambios al Régimen Tributario Especial, introducidos por la reforma tributaria y que se desarrollan, en el proyecto de decreto reglamentario.

* **La obtención de los beneficios del R.T.E:** Quedan sujetos al cumplimiento de requisitos que deben ser presentados ante la DIAN, para su decisión, de igual manera se sujeta la permanencia y la actualización en este régimen.
* **Participación de la ciudadanía:** El legislador permite la participación ciudadana al trasparentar la información de las E.S.A.L y considera su opinión como elemento que debe evaluar la DIAN al momento de la calificación y permanencia de la E.S.A.L en el R.T.E
* **Clasificación de E.S.A.L:** No hay distinción (ubicación, tamaño o volumen de ingresos) para el cumplimento de requisitos y controles de las E.S.A.L que pueden optar por el R.T.E., lo anterior salvo lo relativo a la memoria económica y gastos por remuneración a cargos directivos a E.S.A.L., que tengan más 3.500 U.V.T ingresos
* **Nuevos sujetos**: Resulta de gran incidencia y relevancia la inclusión en el grupo de E.S.A.L – Contribuyentes de RENTA a las instituciones de Educación Superior, los hospitales y las ligas de consumidores

.

* **Incidencia de optar por el R.T.E:** Las E.S.A.L., deberán evaluar la importancia, el costo y el riesgo que genera optar o mantener los beneficios del R.T.E., no obstante a ello el proyecto de reglamentación introduce la novedad, de renunciar al R.T.E. del Impuesto sobre la renta y complementario
* **Efecto de los controles:** Se espera que los controles implementados permitan, que el R.T.E., no se utilice o al menos se disminuya de manera notaria, el uso indebido del mismo al servicio de la evasión y simulación de operaciones

Se regula y controla con mayor exigencia la destinación de recursos a las inversiones y las asignaciones permanentes

Se incluyen cláusulas para evitar el abuso tributario, se indican de manera expresa las causales de exclusión del R.T.E., como la destinación indirecta (indebida) de excedentes en provecho de los a los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares y parientes.

* **Justificación de los controles:** El desarrollo actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del E.T., y el trabajo Cooperativo y de economía solidaria, encuentra un beneficio fiscal con el R.T.E., no debe existir ningún interés particular de distribuir en forma indebida sus excedentes, utilizar o liquidar estas entidades en provecho de su miembros; lo que justifica en buna medida que el enfoque que las disposición tributarias se dirijan de manera sustancial al control del desarrollo del objeto social, la actividad meritoria y la garantía del acceso a la comunidad.
* **Beneficio neto o excedente:** Para las entidades clasificadas en el Sección 1 del proyecto de decreto se determinara conforme lo dispuesto en el Art. 357 del E.T y por su parte las Cooperativas determinará el citado beneficio conforme la disposición contable
* **Impuesto para las Cooperativas:** Deberán tributar sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del 20%., (a partir del año 2019), el impuesto será tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 y este recaudo se destinará a la financiación de la educación superior pública.
* **Las Donaciones:** El cambio de la naturaleza jurídica del beneficio fiscal relacionado con las donaciones que se hacen a las E.S.A.L., que pasa de deducción a descuento tributario, así como la exigencia de revelar públicamente la identificación del donante, puede incidir en la decisión de los citados donantes y por ende en los recursos que reciben las E.S.A.L
* **Importancia de los cambios:** Los cambios a título de Ley y contenido del proyecto de la reglamentación del R.T.E., amerita que los órganos de dirección y el equipo de revisoría fiscal preparen y citen reuniones de asamblea o del máximo órgano de dirección, para socializar y evaluar la incidencia de los mismos

**Detalle - Recomposición de los sujetos – Anexo No1**

Detalle de modificación de sujetos – Art. 19, 19-2, 19-4, 19-5, 22 y 23 del Estatuto Tributario y su efecto con las E.S.A.L., del Régimen Tributario Especial.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ANTES | Art E.T. | REFORMA | Art. E.T | EFECTO |
| Nación  | 22 | Nación | 22 | Igual |
| Departamentos y sus asociaciones | 22 | Asociaciones de Departamentos | 23 | Las asociaciones, pasan a declarar I y P , – Los Departamentos se reclasifican en entidades territoriales  |
| Distritos | 22 | Entidades territoriales | 22 | Igual los Distritos se equiparan a entidades territoriales |
| Territorios Indígenas | 22 | Entidades territoriales | 22 | Igual se equiparan a entidades territoriales |
| Municipios  | 22 | Entidades territoriales | 22 | Igual se equiparan a entidades territoriales |
| Entidades territoriales |  | Entidades territoriales | 22 | Igual  |
| Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible | 22 | Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible | 22 | Igual |
| Áreas Metropolitanas | 22 | Áreas Metropolitanas | 22 | Igual |
| Asociaciones de Municipios | 22 | Asociaciones de Municipios  | 23 | Pasan a declarar I y P |
| Superintendencias | 22 | Superintendencias | 22 | Igual |
| Unidades Administrativas Especiales | 22 | Unidades Administrativas Especiales | 22 | Igual  |
| Asociaciones de Departamentos | 22 | Asociaciones y federaciones de Departamentos  | 23 | Pasan a declarar I y P |
| Federaciones de Municipios | 22 | Federaciones de Municipios | 23 | Pasan a declarar I y P |
| Resguardos y Cabildos Indígenas | 22 | Resguardos y Cabildos Indígenas | 22 | Igual |
| Establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados | 22 | Establecimientos públicos y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado | 23 | Pasan a declarar I y P |
| Propiedad colectiva de las comunidades negras | 22 | Propiedad colectiva de las comunidades negras | 22 | Igual  |
| El Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero, Forec | 22 |  |  | Cambia / Elimina  |
|  |  | Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y su sistema federado | 22 | Cambia  |
| Sociedades de mejoras públicas | 23 | Sociedades de mejoras públicas | 22 | No contribuyente no declara I y P  |
| Asociaciones de padres de familia | 23 | Asociaciones de padres de familia | 22 | No contribuyente no declara I y P |
| Juntas de acción comunal | 23 | Juntas de acción comunal | 22 | No contribuyente no declara I y P |
| Juntas de defensa civil | 23 | Juntas de defensa civil | 22 | No contribuyente no declara I y P |
| Juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales,  | 23 | Juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales | 22 | No contribuyente no declara I y P Ver Art 19-5 (Comercial, Industrial y Mixta pasan a contribuyentes de RENTA – ingresos áreas comunes  |
| Personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, serán contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto de industria y comercio. Se excluirán de lo dispuesto en este artículo las propiedades horizontales de uso residencial.  | 19-5 | Comercial, Industrial y Mixta pasan a contribuyentes de RENTA – ingresos áreas comunes |
| Asociaciones de exalumnos | 23 | Asociaciones de exalumnos | 22 | No contribuyente no declara I y P  |
| Asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por éste y las asociaciones de adultos mayores autorizado por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar | 23 | 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 | 22 | No contribuyente no declara I y P |
| Sindicatos | 23 | Sindicatos  | 23 | Igual  |
| Instituciones de Educación Superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES | 23 | Instituciones de Educación Superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES | 19 – Parágrafo Transitorio 2 | Pasan a ser contribuyentes de RENTA. pueden optar por el R.T.E |
| Hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro | 23 | Hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro | 19 – Parágrafo Transitorio 2 | Pasan a ser contribuyentes de RENTA. pueden optar por el R.T.E |
| Organizaciones de alcohólicos anónimos | 23 | Sociedades o entidades de alcohólicos anónimos | 23 | Igual  |
| Partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral | 23 | Partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electora | 23 | Igual |
| Ligas de consumidores | 23 | Ligas de consumidores | 19 – Parágrafo Transitorio 2 | Pasan a ser contribuyentes de RENTA. pueden optar por le R.T.E |
| Fondos de pensionados | 23 |  |  | No se reclasifican y no se registran en el proyecto de decreto Art. 1.2.1.5.1.1. |
| Movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro | 23 | Iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley | 23 | Igual – se condicionan al reconocimiento por el Ministerio del Interior o por la ley  |
| Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales - Entidades contempladas en el numeral 3) del artículo [19](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html#19), cuando no realicen actividades industriales o de mercadeo | 23 | Asociaciones gremialesFondos mutuos de inversión  | 23 | Cambia - No contribuyente presentan declaración de I y P |
| Personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud\*, y los beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud | 23 | Personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud\*, y los beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud | 19 – Parágrafo Transitorio 2 | Pasan a ser contribuyentes de RENTA. pueden optar por el R.T.E |
| Asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo | 19 | Asociaciones gremiales | 23 | Cambia - No contribuyente presentan declaración de I y P |
| Fondos de empleados | 19-2 | Fondos de empleados | 23 | Cambia - No contribuyente presentan declaración de I y P |
| Asociaciones gremiales\*, con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social | 19-2 | Asociaciones gremiales | 23 | Cambia - No contribuyente presentan declaración de I y P |
| Fondos mutuos de inversión | 19 | Fondos mutuos de inversión | 23 | Cambia - No contribuyente presentan declaración de I y P |
| Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo [23](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html#23) E.T. | 19 | Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro | 19 | Igual  |
| Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria | 19 |  |  | No se reclasifican y no se registran en el proyecto de decreto Art. 1.2.1.5.1.1. |
| Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control. Estas entidades estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional | 19 | Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control; pertenecen al Régimen Tributario Especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%). El impuesto será tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 | 19-4 | Igual  |
| Cajas de compensación familiar con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social | 19-2 | Cajas de compensación familiar - serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con las actividades meritorias previstas en el artículo 359 del presente Estatuto | 19-2 | Igual  |

1. Comisión de expertos, creada en el artículo 44 de la Ley 1739 de 2014, en el cual se establece entre otras cosas para estudiar el Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la Renta y Complementarios aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, los beneficios tributarios existentes y las razones que los justifican. [↑](#footnote-ref-1)
2. [http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/faces/Normativamhcp/proyectosdecretos?\_adf.ctrl-state=ohhsjtm3a\_4&\_afrLoop=1233352862987384#](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/faces/Normativamhcp/proyectosdecretos?_adf.ctrl-state=ohhsjtm3a_4&_afrLoop=1233352862987384)! [↑](#footnote-ref-2)
3. El Art. 39 de la Ley 21 de enero 22 de 1982, dispone que las Cajas de Compensación Familiar son personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro, organizadas como corporaciones en la forma prevista en el código civil. [↑](#footnote-ref-3)