

**LA TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO EXTRANJERAS A LA
LUZ DE LA NUEVA JURISPRUDENCIA DEL CONSEJO DE ESTADO: ANÁLISIS Y
EFECTOS PRÁCTICOS DE LA SENTENCIA DEL 16 DE SEPTIEMBRE DE 2010, SALA
DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, MAGISTRADO
PONENTE HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS, RADICACIÓN INTERNA No.
16467**



**AMPARO LEÓN SUÁREZ
HEINRICH BACH ESPINOSA
CARLOS HUMBERTO AREVALO MATAMOROS**

**FACULTAD DE DERECHO – ESPECIALIZACION EN DERECHO TRIBUTARIO
PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
BOGOTA D.C.**

2012

NOTA DE ADVERTENCIA

“La Universidad no se hace responsable por los conceptos emitidos por sus alumnos en sus trabajos de tesis. Solo velará por que no se publique nada contrario al dogma y a la moral católica y por que las tesis no contengan ataques personales contra persona alguna, antes bien se vea en ellas el anhelo de buscar la verdad y la justicia”.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO PRIMERO: PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LA SENTENCIA	5
CAPÍTULO SEGUNDO: IMPLICACIONES PRÁCTICAS DEL FALLO ANALIZADO	12
CAPÍTULO TERCERO: CONCLUSIONES	23
BIBLIOGRAFÍA	25

INTRODUCCIÓN

El tratamiento fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, dado el carácter de benéficas para la comunidad que justifica su propia creación y la función de colaboración que prestan al Estado en la consecución de sus fines¹, se presenta como un asunto que cada día cobra mayor dificultad en su aplicación al cual las normas tributarias, desde hace más de cuarenta años intentan resolver.

Remontándose hasta el año 1974 se podrían citar algunas normas que intentan regular la materia sujeta a examen, cada una con su especial tratamiento de estas entidades, así entonces se encuentran en un primer momento los artículos 7 y 8 del Decreto 2053 de 1974, posteriormente declarados inconstitucionales por la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 31 de octubre de 1974, en los que se las consideraba como no contribuyentes del impuesto de renta y complementarios.²

El escenario anterior se mantiene hasta la incorporación del artículo 32 de la Ley 75 de 1986, en el que se establece que los ingresos provenientes de actividades industriales y de mercadeo que realizaran las cajas de compensación familiar, los fondos mutuos de inversión, los fondos de empleados, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, las asociaciones gremiales, así como los ingresos que recibieran las entidades sin fines de lucro que realizaran actividades de captación y colocación de recursos financieros y estuvieran sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria estaban sometidos al impuesto sobre la renta a la tarifa del 20% y no debían aplicar el sistema de determinación de la renta presuntiva. Adicional a lo anterior, el párrafo 3 del mismo artículo consagra que los ingresos, recibidos por los nuevos contribuyentes referidos en el artículo en mención, no constituían renta ni ganancia ocasional siempre y cuando se destinaran exclusivamente al mejoramiento de la salud, la educación, la cultura o la investigación científica y tecnológica, además de cumplir otros requisitos formales.³

Sin embargo, lo dispuesto en el párrafo tercero, antes referido, fue declarado inexecutable por la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 16 de junio de 1988, así entonces fue necesario que

¹ Juan Carlos Jaramillo Díaz. Entidades sin ánimo de lucro: Características y aplicaciones del régimen tributario. Editorial Legis. Bogotá 2010. Pág. 1

² *Ibidem*. Pág. 47

³ *Ibidem*. Págs. 48 y 49

con la Ley 84 de 1988, el legislativo corrigiera la situación que se generó en virtud del mentado fallo, dado que se incluía como contribuyentes del régimen ordinario de renta a las entidades sin ánimo de lucro. Con la antes referida Ley se crea formalmente el régimen especial en renta, aplicable a las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro.⁴

La complejidad que presenta entonces la normatividad al sistema de tributación de las entidades sin ánimo de lucro pareciera haberse superado, por lo menos en relación con sus aspectos más básicos, con la introducción del régimen especial. Claramente, los cambios normativos han sido frecuentes, aunque es de recordar que el régimen, en esencia, se ha mantenido igual, aplicándose a las entidades listadas en el artículo 19 del Estatuto Tributario.

Dicho artículo 19, en concordancia con los artículos 356, 356-1, 357, 358, 359, 360, 361, 362, 363 y 364 del Estatuto Tributario, soportado adicionalmente en los conceptos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y la jurisprudencia nacional⁵, establece que las entidades sin ánimo de lucro, que no hayan sido exceptuadas como no contribuyentes, los fondos mutuos de inversión y las entidades del sector cooperativo pueden acceder al régimen especial de renta y así gozar de los siguientes: tener una tarifa de impuesto de renta del 20%; la base para aplicar el impuesto es el beneficio neto o excedente; se pueden beneficiar de una exención del impuesto de renta si cumplen con ciertas condiciones establecidas en la ley; no están sometidas al sistema de determinación de la renta presuntiva, anticipo del impuesto, régimen de comparación de patrimonios o al impuesto al patrimonio.⁶

Vale notar que, tal como se ha presentado, las disposiciones relativas a la tributación de las entidades sin ánimo de lucro, desde el año 1974, no hacen distinción entre entidades nacionales y extranjeras, sin embargo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha interpretado que para estas últimas se debía aplicar lo dispuesto en el artículo 20 del Estatuto Tributario y por lo tanto, las excluyó de los beneficios del régimen especial.

En consecuencia de lo anterior, mediante pronunciamiento reciente, el Consejo de Estado ha dado una nueva interpretación a las normas que deben regular la tributación de las entidades sin ánimo

⁴ Ibídem. Págs. 49 y 50

⁵ Aunque son múltiples las normas que regulan el régimen especial, dada la variedad de las entidades que lo integran, deben citarse algunas que consideramos son de especial relevancia: Artículos 19, 23, 356, 356-1, 357, 358, 359, 360, 361, 362, 363 y 364 del Estatuto Tributario así como el Decreto 4400 de 2004.

⁶ Armando Parra Escobar. Planeación tributaria y organización empresarial. Editorial Legis. Bogotá 2008. Págs. 879 a 891

de lucro extranjeras, asimilándolas a las entidades nacionales y por lo tanto cobijándolas con los beneficios del régimen especial en relación con los ingresos que obtengan de fuente nacional colombiana.

Lo anterior, sin embargo, presenta múltiples problemas, dado que, ante la casi infinidad de recursos que estas entidades pueden recibir, se debe definir cuáles son los ingresos que deben considerarse de fuente nacional y que estarían sometidos a tributación en territorio colombiano. Así mismo, se presentan dificultades en cuanto a cumplimiento, por parte de estas mismas entidades extranjeras, de los requisitos para acceder a los beneficios del régimen especial, así como en relación con el cumplimiento de las obligaciones formales.

El análisis de la situación antes enunciada, así como su posible solución, es el objetivo del presente trabajo.

CAPÍTULO PRIMERO

PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LA SENTENCIA

La sentencia de fecha 16 de septiembre de 2010 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, cuyo consejero ponente fue Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, modifica la interpretación, en concepto de la corporación contenciosa, errónea y desigual, que se había de antaño aplicado a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras que operaban en Colombia.

En primer lugar se debe hacer una presentación de la situación originada con ocasión de la doctrina oficial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, para posteriormente evidenciar las modificaciones introducidas con la nueva jurisprudencia del máximo tribunal administrativo.

Posición de la DIAN antes de la sentencia del Consejo de Estado.

De conformidad con el artículo 21 del Estatuto Tributario, antes de ser modificado por la Ley 1607 de 2012, para efectos impositivos, las entidades extranjeras son personas jurídicas que se rigen por normas o estatutos de acuerdo a su país de origen, el cual es diferente a Colombia, cuyo domicilio principal está en el exterior.

Aunado a lo anterior, las normas tributarias señalan a las entidades extranjeras, de cualquier naturaleza, como contribuyentes del impuesto sobre la renta, solo por sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Así entonces, conceptuaba el fisco al interpretar la normatividad vigente, que las entidades sin ánimo de lucro extranjeras debían tributar por las rentas de fuente nacional colombiana de acuerdo al artículo 20 y 240 del Estatuto Tributario, esto es a la tarifa del 33%.

Esta posición se evidencia, entre otros, en el siguiente concepto:

En concepto 029329 del 27 de abril de 1998, expedido por la Oficina Nacional Normativa y Doctrina de la DIAN se conceptúa: *“(...) Así las cosas, cabe afirmar que las entidades extranjeras sin ánimo de lucro con domicilio secundario en Colombia, que no estén exoneradas del pago del impuesto sobre la renta, en su calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta previstos expresamente como tales en una norma especial (artículo 20 del Estatuto Tributario), deben determinar su renta gravable y el impuesto a cargo a la tarifa del 35%, conforme a las normas generales previstas para todos los contribuyentes declarantes (artículos 26 y demás normas concordantes del Estatuto Tributario), sin que les sea posible aplicar el régimen tributario especial previsto para algunas entidades sin ánimo de lucro (artículo 19, 356 a 364 del Estatuto Tributario, Decreto 124 de 1997).”*⁷

⁷ En segundo lugar, en concepto No. 079988 del 1 de noviembre de 2005, expedido por la Oficina Jurídica de la DIAN se afirma: *“(...) El concepto de Organizaciones No Gubernamentales (ONG) encuentra diversas acepciones en el ámbito nacional e internacional, desde aquella propuesta por la ONU según la cual se trata de “organizaciones voluntarias de ciudadanos sin ánimo de lucro nacional o internacional”, hasta las que restringen el universo de ONG solamente a aquellas que tengan por objeto promover y realizar planes de desarrollo social. No obstante no estar taxativamente definida en nuestra normatividad nacional la figura de la ONG como tal, encontramos que existe una definición que permite visualizar en forma clara la naturaleza jurídica de este tipo de asociaciones como “formas asociativas, principalmente de carácter privado, con personería jurídica y de naturaleza no lucrativa de la sociedad civil, que trabajan a favor del bien común atendiendo necesidades sociales”. (Boletín 1 de la Cámara de Comercio Denali-Procali de junio de 1.999, llamada OJO AVIZOR Urbano y Social). Se trata, entonces, como ha sostenido este Despacho en anteriores oportunidades, de entidades que en su estructura y funcionamiento articulan la esfera de los negocios, la recepción de donaciones y el sector sin ánimo de lucro, basado en un principio fundamental de primacía del bien común. En tal sentido, al constituirse como entidades sin ánimo de lucro, deben cumplir las obligaciones que les atañe a estas entidades en relación con el impuesto sobre la renta, actuar como agentes de retención cuando efectúen pagos o abonos en cuenta y cobrar el IVA cuando ejecuten hechos generadores del impuesto. En todo caso, si existen tratados o convenios internacionales, se debe actuar conforme a lo preceptuado en ellos.”* Sobre el tema del régimen impositivo aplicable a estas entidades, es pertinente observar lo señalado en el Concepto 029329 de 27 de abril de 1998: *“(...) De esta manera, si una entidad sin ánimo de lucro extranjera, únicamente recibe ingresos de fuente extranjera, no es contribuyente del impuesto sobre la renta en Colombia, acorde con lo dispuesto por el artículo 20 del Estatuto Tributario, el cual preceptúa que las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente son contribuyentes en relación con su renta y ganancia ocasional de fuente nacional, salvo que, en este último caso, estén exoneradas del pago del impuesto por convenios internacionales conforme con lo dispuesto por el artículo 233 ibidem (sic), o por el derecho interno. El artículo 240 del Estatuto Tributario, dispone que la tarifa del 35% del impuesto sobre la renta se aplica a la renta gravable de las sociedades extranjeras de cualquier naturaleza y a cualesquiera otras entidades extranjeras, se reitera, sobre sus ingresos de fuente nacional. En consecuencia, las entidades sin ánimo de lucro extranjeras, tributariamente no se clasifican dentro del régimen tributario especial previsto en el artículo 19 del Estatuto Tributario, pues no existe norma interna que las clasifique dentro de ese régimen.”* En líneas similares, en concepto 083023 del 26 de septiembre de 2006, expedido por la Oficina Jurídica de la DIAN se determina que: *“(...) De acuerdo con el numeral 1º del artículo 5º de la Ley 57 de 1987, la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general, situación que no se presenta en el caso en estudio ya que si bien las normas que hacen referencia al régimen especial del impuesto sobre la renta son una excepción al régimen general de este impuesto, el artículo 29 del Estatuto Tributario también es una norma especial dirigida a las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza. En efecto, el referido artículo 20 del Estatuto Tributario es claro al indicar cual (sic) es el régimen que debe aplicarse a las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, afirmando que es el correspondiente al de las sociedades anónimas nacionales. Es evidente entonces la especialidad de la norma al estar dirigida a un determinado universo de contribuyentes excluyendo de manera implícita la posibilidad de aplicar a éstos cualquier régimen diferente al de las sociedades anónimas. De acuerdo con lo manifestado, si bien los Conceptos Nros. 079988 de 2005 y 029329 de 1998, hacen referencia a sociedades extranjeras con domicilio secundario en Colombia, el sustento de los mismos en el artículo 20 del Estatuto Tributario constituye un argumento jurídico suficiente que hace manifiesta la prohibición de aplicar el régimen especial del impuesto sobre la renta para sociedades y entidades extranjeras, así se trate de sucursales, oficina de representación o cualquiera otra. En cuanto a la aplicación del artículo 471 del Código de Comercio, es de anotar que si bien la legislación comercial impone a las sociedades extranjeras la obligación de establecer sucursal en Colombia cuando realicen actividades permanentes en el país, el cumplimiento de tal deber no conlleva el desconocer su carácter de sociedad extranjera ni mucho menos soslayar las obligaciones fiscales impuestas a estas de manera expresa por el legislador. Así mismo, no resulta procedente aludir al concepto de fundaciones contenido en el artículo 633 del Código Civil con el fin de cobijar a las sociedades extranjeras con el régimen especial del impuesto sobre la renta, puesto que, como ya quedo (sic) establecido, el artículo 20 del Estatuto Tributario es enfático al establecer que el régimen aplicable a las*

Es claro, visto lo anterior, que la posición de la DIAN en la doctrina referida consistía en que las entidades extranjeras, con domicilio secundario en Colombia, no podían aplicar el régimen tributario especial previsto para algunas entidades sin ánimo de lucro nacionales, teniendo que tributar al régimen ordinario del impuesto sobre la renta, aplicado a las sociedades anónimas, por ingresos de fuente nacional, a la tarifa general del 33%.⁸

La Demanda.

En respuesta a la situación antes presentada y por considerar violados el numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario y los artículos 13 y 29 de la Carta Política de 1991, por no aplicarse el principio de equidad tributaria, pues se aplicaba un régimen discriminatorio de manera injustificada a las entidades extranjeras sin ánimo de lucro, se presenta la demanda de nulidad en contra de los mencionados conceptos del fisco nacional, empleando los siguientes argumentos: *“El demandante adujo que el numeral 1º del artículo 19 del E.T. fija taxativamente los requisitos para que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro estén cobijadas por el Régimen Tributario Especial. Por lo tanto cuando esta norma se refiere a entidades sin ánimo de lucro, debe entenderse a cualquier entidad de esa naturaleza, sin importar el país origen de su constitución. Donde el legislador no distingue, no le es dable al intérprete distinguir. Manifestó que la DIAN, en los conceptos acusados, dio un alcance diferente al que se desprende del texto del artículo 19 del E.T., toda vez que excluye del régimen tributario especial a las entidades extranjeras sin ánimo de lucro con sucursal en Colombia, simplemente por tener su domicilio principal en el exterior. Dijo que si las fundaciones cumplen con los requisitos previstos en el artículo 19 del E.T., pueden sujetarse al Régimen Tributario Especial, sin importar si son o no sucursales de una entidad extranjera. Que cuando la DIAN exige requisitos no previstos en el artículo 19 del E.T., para negar la inclusión de una sucursal de una entidad extranjera sin ánimo de lucro, viola los artículos 19 del E.T., 27 del Código Civil y 13 y 19 de la Constitución Política. Explicó que los artículos 20, 21 y 240 del E.T. no excluyen a las entidades extranjeras del régimen tributario especial. Dichos artículos, dijo, determinan de manera general que las entidades extranjeras tributan únicamente sobre sus*

sociedades extranjeras, sin importar su naturaleza, es el de las sociedades anónimas. Cabe anotarse que el texto del artículo 20 del Estatuto Tributario es suficientemente claro cuando indica el régimen tributario de las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, siendo pertinente traer a colación el artículo 27 del Código Civil: “Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu”. En consecuencia no es procedente invocar una supuesta inequidad entre entidades sin ánimo de lucro extranjeras respecto de las nacionales ni las normas que regulan el régimen tributario especial del impuesto sobre la renta con el fin de justificar el desconocimiento del expreso mandato contenido en el artículo 20 del Estatuto Tributario, esto es, el sometimiento de las entidades y sociedades extranjeras al régimen del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades anónimas nacionales, que es lo dispuesto por el legislador.”

⁸ Artículos 20 y 240 del Estatuto Tributario.

ingresos de fuente nacional a la tarifa general de las sociedades. Consideró que si los artículos 19 y 20 del E.T. tuvieran la misma generalidad, el artículo 19 debe aplicarse de preferencia a los artículos 20 y 21, porque éstos últimos fueron incluidos en el E.T. por el Decreto 624 de 1989, mientras que el artículo 19 fue incluido por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003. Frente al argumento de que “las entidades sin ánimo de lucro extranjeras, tributariamente no se clasifican dentro del régimen tributario especial previsto en el artículo 19 del estatuto tributario, pues no existe norma interna que las clasifique dentro de ese régimen”, dijo que la norma interna que clasificaría a las entidades sin ánimo de lucro en el Régimen Tributario Especial es el mismo artículo 19 del E.T. Este artículo, añadió, fija las condiciones para que las entidades sin ánimo de lucro puedan tributar conforme al Régimen Tributario Especial, sin importar si son extranjeras o no. Por el contrario, dijo, no existe norma expresa que impida tal situación. Manifestó que se vulneran los derechos fundamentales a la igualdad y al debido proceso, porque la DIAN, mediante los conceptos acusados, excluye a las sucursales de entidades extranjeras del Régimen Tributario Especial, al exigir requisitos no previstos en el artículo 19 del E.T. Añadió que no existe una razón de peso que fundamente el hecho de que las entidades extranjeras sin ánimo de lucro no puedan tributar bajo el Régimen Tributario Especial. Por tanto, no debe existir un trato diferencial en cuanto al régimen tributario aplicable a una fundación nacional y a una sucursal de fundación extranjera, toda vez que el fin que persiguen las dos es el mismo.”

A lo anterior, la contestación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se basa en el evidente contrasentido que se produciría al aplicar simultáneamente, a las mismas entidades extranjeras, lo dispuesto en los artículos 19 y 20 del Estatuto Tributario. Específicamente afirmó: “(...) los conceptos demandados aciertan en establecer que: a) Las sociedades extranjeras están sometidas al impuesto sobre la renta y, por sustracción de materia y definición legal, tienen interés comercial y ánimo de lucro como las nacionales. b) Las demás entidades extranjeras, así no tengan la naturaleza jurídica de sociedad, tales como corporaciones, fundaciones y asociaciones, están sometidas al impuesto sobre la renta sobre sus ingresos de fuente nacional. En tal caso, el Legislador hizo prevalecer el carácter extranjero del ente. c) La diferencia de trato frente a las entidades nacionales radica en que al no estar obligadas a constituir una sociedad por no ser sociedades, el control de sus objetivos supuestamente altruistas no es claro a la luz de nuestro derecho interno, sobre todo considerando las circunstancias de que su domicilio principal no está en el país.”

Consideraciones de la sala.

Concretamente el estudio realizado por el Consejo de Estado, en el fallo estudiado, se centró en definir si las entidades sin ánimo de lucro extranjeras que tienen como objeto social principal actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o programas de desarrollo social, pueden acogerse al Régimen Tributario Especial del artículo 19 del E.T.

Para tal efecto, la Sala analizó si la DIAN vulneró el numeral 1 del artículo 19 y el artículo 20 del E.T., por interpretación errónea y si, producto de esa interpretación, vulneró el derecho fundamental de la igualdad y el del debido proceso, previstos en los artículos 13 y 29, respectivamente, de la Carta Política. Mediante los conceptos jurídicos demandados, la DIAN ha reiterado que el régimen tributario de las entidades extranjeras sin ánimo de lucro es el previsto en el artículo 20 del E.T., y no el régimen tributario especial del numeral primero del artículo 19 ibídem.

En primer lugar realiza la Sala un análisis de lo ordenado por el artículo 19 del Estatuto Tributario y establece: *“La norma de este artículo es clara en cuanto reguló a favor de las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro un régimen tributario especial, para lo cual deben cumplir con todos los requisitos mencionados. La Sala considera que no es razonable excluir de ese régimen a las entidades extranjeras que acrediten que cumplieron los tres requisitos previstos en la norma, debido a que la norma no distingue que deben ser entidades sin ánimo de lucro nacionales.”*

Acto seguido afirma en relación con el artículo 20 del mismo Estatuto Tributario: *“Como nos lo dice el artículo en mención, la norma está dirigida a regular el régimen tributario de las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza. Si se le da una interpretación de manera exegética a la norma, es claro que está dirigida a todo tipo de entidades extranjeras, sin distinción alguna. Sin embargo, si se aplica la misma regla de hermenéutica jurídica al artículo 19 del E.T., también se puede interpretar que la norma no distingue entre corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, nacionales y extranjeras.”*

Se plantea entonces una presunta incompatibilidad entre ambos artículos, que presenta como resultado que mientras unas entidades pueden tributar cobijadas por el régimen especial, otras, sólo por su carácter de ser extranjeras, deben tributar de conformidad con el régimen ordinario, como si tratase de una sociedad comercial cualquiera.

Sostiene entonces el alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que los conceptos de la DIAN se ajustan a derecho en la medida en que, tal como conceptuó la Dirección de Impuestos, de conformidad con el artículo 20 en concordancia con el artículo 24 del Estatuto Tributario, las entidades extranjeras se encuentran sometidas a tributación en territorio colombiano, solamente sobre sus rentas de fuente nacional colombiana. Específicamente al respecto sostuvo la Sala: *“Adicionalmente, cabe precisar que de acuerdo al artículo 20 del E.T., las entidades extranjeras tributan por sus ingresos de fuente nacional, nos debemos remitir al artículo 24 del E.T., para saber cuáles son estos ingresos, los cuales considera: los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio; y a renglón seguido hace una lista de manera informativa, los ingresos que se consideran de fuente nacional. Adicional, los ingresos constitutivos de ganancia ocasional, salvo cuando hayan sido taxativamente señalados como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. Las entidades sin ánimo de lucro tienen variedad en la fuente de sus ingresos: pueden ser del exterior, como en el territorio nacional. Tal es el caso de los recursos de los respectivos presupuestos, que en virtud de convenios de cooperación internacional, el gobierno nacional, departamental distrital y municipal puede apropiarse para la ejecución conjunta de los proyectos de desarrollo social. Por lo anterior, si las entidades extranjeras sin ánimo de lucro obtienen ingresos de fuente nacional, de acuerdo al artículo 20 del E.T., tales entidades son contribuyentes del impuesto sobre la renta, únicamente por estos ingresos.”*

Sin embargo, manifiesta en el mismo fallo: *“(…) los conceptos no se ajustan a derecho en cuanto interpretan que estos ingresos de fuente nacional, deben tributar a la tarifa general del 33%. Estos ingresos de fuente nacional si se reinvierten en la actividad de su objeto social, de acuerdo al literal c) del artículo 19 del E.T., esos ingresos pueden tratarse como beneficio neto o excedente exento del impuesto sobre la renta, siempre y cuando se reinviertan en el año siguiente en programas de interés general. En caso de que no se reinviertan se someterán a la tarifa del 20%, de acuerdo al artículo 356 del E.T. osEsta interpretación permite gravar en igualdad de condiciones a las entidades sin ánimo de lucro sean nacionales o extranjeras. La Corte Constitucional ha considerado que el derecho constitucional de la igualdad, aplicado a asuntos fiscales, debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, ya que constituye “claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura”. Para el caso concreto, la Sala considera que la interpretación que hizo la DIAN no es razonable, porque conlleva la exclusión del beneficio al régimen tributario especial de las entidades extranjeras sin*

ánimo de lucro, de manera injustificada. Lo que para la DIAN es claro en la interpretación del artículo 20 del E.T., para la Sala no lo es, porque para llegar a una interpretación razonable y ajustada al principio de equidad tributaria, era necesario precisar, mediante una interpretación sistemática y finalista, el concepto de entidades extranjeras de cualquier naturaleza, el de rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y de organizaciones no gubernamentales. Así mismo, era necesario tener en cuenta que la fuente de los ingresos de las organizaciones no gubernamentales sin ánimo de lucro es diferente al de las entidades que se constituyen con fines lucrativos, y que unas y otras operan de diferente manera en el territorio nacional.”

Es así entonces que mediante el presente fallo se modifica y, más importante aún, se rectifica la irrazonable posición asumida por la DIAN, plasmada en los conceptos que ordenaba a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras a tributar como si se tratase de sociedades comerciales. Es claro que la posición de la DIAN entonces era violatoria del debido proceso y discriminatoria en cuanto disponía que solamente las entidades sin fines de lucro nacionales podían beneficiarse del régimen especial, cuando la norma en estudio jamás lo exigió.

Con esta sentencia se concluye que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, que cumplan con los requisitos del régimen especial, se gravarán con el impuesto sobre la renta y complementarios, por sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, en igualdad de condiciones que las entidades nacionales de la misma naturaleza jurídica.

Lo anterior, sin embargo, significa una serie de problemáticas en cuanto al cumplimiento de los requisitos del mismo régimen, como son la determinación de cuáles ingresos son de fuente nacional colombiana o cómo se cumple con el requisito del acceso a la comunidad, que se estudiarán más adelante.

CAPÍTULO SEGUNDO
IMPLICACIONES PRÁCTICAS DEL FALLO ANALIZADO

Ingresos de Fuente Nacional.

En primera medida y de manera introductoria debe analizarse el concepto de ingreso de fuente nacional, para así poder determinar, para cada caso particular, sobre cuáles recursos deben tributar las entidades sin fines de lucro extranjeras.

El profesor Jesús Orlando Corredor ha conceptuado sobre este tema de la siguiente manera: *“Esencialmente, la calificación de la fuente del ingreso depende del sitio o lugar donde se desarrolla la actividad que lo genera. En efecto, por definición del artículo 24 del E.T., se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación”*.⁹

Al respecto reza el artículo 24 del Estatuto Tributario Nacional: *“Artículo 24. INGRESOS DE FUENTE NACIONAL. Inciso primero modificado por la Ley 223 de 1995, artículo 66. Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes:*

⁹ Jesús Orlando Corredor Alejo. El Impuesto de renta en Colombia: Parte general. Centro Interamericano jurídico-financiero. Pág. 170

1. *Las rentas de capital provenientes de bienes inmuebles ubicados en el país, tales como arrendamientos o censos.*
2. *Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes inmuebles ubicados en el país.*
3. *Las provenientes de bienes muebles que se exploten en el país.*
4. *Los intereses producidos por créditos poseídos en el país vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.*
5. *Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.*
6. *Las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado.*
7. *Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "knowhow", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.*
Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.
8. *La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país. (Este numeral declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-527 de 2003, en relación con los cargos analizados en la misma.).*
9. *Los dividendos o participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país.*
10. *Los dividendos o participaciones de colombianos residentes, que provengan de sociedades o entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras, tengan negocios o inversiones en Colombia.*
11. *Los ingresos originados en el contrato de renta vitalicia, si los beneficiarios son residentes en el país o si el precio de la renta está vinculado económicamente al país.*
12. *Las utilidades provenientes de explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques, ubicados dentro del territorio nacional.*
13. *Las utilidades provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación.*

14. Las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.

15. Para el contratista, el valor total del respectivo contrato en el caso de los denominados contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material.

Parágrafo. Lo dispuesto en los numerales 8 y 15 se aplicará únicamente a los contratos que se celebren, modifiquen o prorroguen a partir del 24 de diciembre de 1986. En lo relativo a las modificaciones o prórrogas de contratos celebrados con anterioridad a esa fecha, las disposiciones de tales numerales se aplicarán únicamente sobre los valores que se deriven de dichas modificaciones o prórrogas."

Se puede concluir de lo anterior entonces, tal como sostuvo el Consejo de Estado en la sentencia analizada previamente, que, si una entidad sin ánimo de lucro extranjera explota o enajena bienes materiales o inmateriales, o presta servicios dentro del territorio nacional genera un ingreso de fuente nacional colombiana que se encuentra sometido a imposición.

Establecimiento permanente.

Adicionalmente, en aplicación del texto de la reciente reforma tributaria del año 2012, en el caso de entidades extranjeras, se debe atender a las especificaciones referentes a los establecimientos permanentes, contenidas en los artículos 20-1 y 20-2. Así entonces, independientemente de los convenios que haya suscrito Colombia a nivel internacional, las entidades extranjeras, cualquiera que sea su naturaleza, si realizan todas o parte de sus actividades a través de un lugar fijo de negocios ubicado en el país, este se convierte en un establecimiento permanente y genera la obligación de tributar por las rentas de fuente nacional colombiana.

Podría parecer innecesaria la mención a este respecto, visto que el mismo artículo 20 del Estatuto Tributario contiene la regulación para la tributación de entidades extranjeras. Sin embargo, debe recordarse que, de conformidad con los mismos artículos sobre establecimiento permanente, si por intermedio de una persona, distinta de un agente independiente, y que tenga poderes o ejerza facultades, por cuenta de la entidad extranjera, se llegaren a concluir actos o contratos que sean vinculantes para la extranjera, se considerará que existe establecimiento permanente.

La consecuencia práctica, además de la obligación de tributar por las rentas de fuente nacional colombiana, aquí atendiendo a las normas que regulan el régimen especial en renta si se trata de una entidad sin ánimo de lucro extranjera, de conformidad con la sentencia estudiada en precedencia; se materializa en la obligación de llevar contabilidad separada para el establecimiento permanente, en la que se discriminen ingresos, costos y gastos que le sean atribuibles.

Determinación del beneficio neto o excedente.

En concordancia con lo anterior, normalmente, para determinar la renta líquida, los contribuyentes del régimen ordinario de renta, situación en la que se encontraban las entidades sin ánimo de lucro extranjeras con anterioridad al pronunciamiento del Consejo de Estado, deben depurar la renta utilizando el procedimiento establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario nacional, que ordena literalmente: *“Artículo 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LÍQUIDA. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.”*

Sin embargo, para la determinación del beneficio neto o excedente en el caso de las entidades sin ánimo de lucro se debe atender a lo dispuesto por el artículo 357 del mismo Estatuto Tributario: *“Artículo 357. DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE. Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.”*

A lo anterior, y tal como afirma el profesor Juan Carlos Jaramillo: *“Se evidencia del contenido de la norma que se trata de un proceso especial de depuración de la renta, en donde el resultado final nos arroja no una renta líquida gravable como lo sería en contribuyentes sociedades comerciales, sino un beneficio neto o excedente propio de entidades de naturaleza no lucrativa o no comercial.*

Desde la perspectiva de la norma reglamentaria se reitera que los ingresos a tomar para la determinación del beneficio neto o excedente son todos aquellos ordinarios y extraordinarios realizados en el período gravable, y que sean susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio de la entidad. En este sentido, aun cuando se insiste que se trata de un proceso de depuración diferente, la norma para los contribuyentes del régimen especial, por lo pronto en la parte del tratamiento de los ingresos es similar a la que se plantea en el proceso de depuración de la renta general previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario. En el tema de los ingresos es importante advertir que en el artículo 5° del Decreto Reglamentario 4400 del 2004, al establecer la manera como se calcula el beneficio neto o excedente, si bien incluye la determinación de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, también precisa con claridad que de dicha sumatoria deberán excluirse aquellos que no se encuentren expresamente exceptuados de gravamen, lo que significa que, en la determinación del beneficio neto o excedente, si la entidad del régimen especial obtuvo ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional o hubiere obtenido rentas exentas, las mismas podrían ser objeto de depuración en la determinación de los ingresos.”¹⁰

Se encuentra aquí entonces una primera aplicación práctica a la sentencia del alto Tribunal de lo Contencioso; las entidades sin ánimo de lucro extranjeras, deben modificar el sistema de depuración de su beneficio neto o excedente, ya no en cumplimiento de lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario, sino en atención a lo dispuesto por el artículo 357 del mismo estatuto.

Ingresos de las entidades sin ánimo de lucro extranjeras.

Afirma el Consejo de Estado en la estudiada sentencia: “*El artículo 24 del E.T. dispone que se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales o inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. A renglón seguido, la norma enlista, a título enunciativo, los ingresos que se consideran de fuente nacional. Por otra parte, se consideran ingresos constitutivos de ganancia ocasional, los contemplados en los artículos 300 a 310[6] del E.T., salvo cuando hayan sido taxativamente señalados como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en el Título I, del libro Primero del Estatuto Tributario. En ese contexto, lo*

¹⁰ Ver nota 1 supra. Pág. 108.

razonable es preguntarse si las entidades extranjeras que desarrollan las actividades previstas en el numeral 1º del artículo 19 del E.T., sin ánimo lucrativo, están facultadas para percibir rentas de fuente nacional, en los términos del artículo 24 del E.T. y rentas por concepto de ganancia ocasional de fuente nacional, en los términos de los artículos 300 a 310 del E.T. La Sala considera que no existe una respuesta categórica a esa pregunta, porque la fuente de los ingresos de las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, sean nacionales o extranjeras, en parte, pueden ser las donaciones o aportes que reciban de terceros, pero también, los recursos propios que obtengan en desarrollo de su objeto social. Precisamente, en el Manual de Acceso a la Cooperación Internacional de Fuentes No Oficiales de la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional[7] se indica que el origen de los recursos de las ONGD (Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo) puede ser:

- Público (De origen centralizado)
- Público (De origen descentralizado)
- Privado (Empresa)
- Privado (Fundación)
- Privado (Individuales)
- Recursos propios
- Mixtos

Además, esa variedad de fuentes de ingreso puede tener origen en el exterior, como en el territorio nacional. Y, aun tratándose de fuentes que tengan origen en el territorio nacional, no es pertinente afirmar, categóricamente, que todos los recursos que ejecutan las entidades extranjeras sin ánimo de lucro, en proyectos de desarrollo social en Colombia, se derivan de las actividades enlistadas en el artículo 24 del Estatuto Tributario y que, además, forman parte del patrimonio de esa entidad. Tal es el caso de los recursos de los respectivos presupuestos que, en virtud de convenios de cooperación internacional, el gobierno, en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal puede apropiar para la ejecución conjunta de los proyectos de desarrollo social. No se podría decir lo mismo de los ingresos que la entidad extranjera sin ánimo de lucro obtenga, en virtud de la enajenación de bienes materiales o inmateriales ubicados en el país al momento de la enajenación, a cualquier título. Estos ingresos, en la medida en que cumplirían los presupuestos del artículo 24 del E.T., tributarían como ingresos de fuente nacional. Por lo tanto, si en desarrollo del objeto social, las entidades extranjeras sin ánimo de lucro generan ingresos y ganancia ocasional de fuente nacional, en los términos del E.T.; de conformidad con el artículo 20 ibídem, tales entidades se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta, únicamente respecto de esos ingresos.”

Adicional a lo anterior afirma el profesor Jaramillo: *“En cuanto al manejo de los ingresos, basta con decir que, a pesar que en el artículo 357 del estatuto tributario se hace referencia a la totalidad de los ingresos, en la práctica se toman únicamente los ingresos gravados de conformidad con el título I del libro I del estatuto tributario, aspecto que tiene su sustento normativo en la aplicación del artículo 5° del Decreto 4400 dl 2004, pues cuando se habla de la determinación del beneficio neto o excedente se hace mención a que no deben tomarse los que se encuentren expresamente exceptuados de gravamen. (...) En conclusión a lo expuesto en estos numerales, para efectos de la determinación del beneficio neto o excedente de las entidades sin ánimo de lucro contribuyentes del régimen especial a que se refiere el numeral 1° del artículo 19 del estatuto tributario, es necesario observar el mandato de la norma legal contenida en el artículo 357 del estatuto tributario en concordancia con la nueva norma reglamentaria contenida en el artículo 5° del Decreto 640 del 2005, según el cual el beneficio neto o excedente gravado será el resultado de tomar la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza o denominación, que no se encuentren expresamente exceptuados de gravamen y restar de los mismos los egresos que sean procedentes de conformidad con el artículo 4° del Decreto 4400 del 2004.”*¹¹

Se extrae de lo anterior que los ingresos que puede recibir una entidad sin ánimo de lucro son definitivamente variados, puesto que pueden ser públicos o privados, nacionales o extranjeros; que para determinar el valor del beneficio neto o excedente de las mismas se debe restar de los ingresos ordinarios y extraordinarios, que la entidad haya obtenido en el período fiscal, excluyendo los que se encuentren exceptuados del gravamen, los costos y gastos que sean procedentes de conformidad con el artículo 4° del Decreto 4400 del 2004.¹² Así mismo, se puede afirmar que ante

¹¹ *Ibidem*. Págs. 136 y 137.

¹² Artículo 4°. Modificado por el Decreto 640 de 2005, artículo 3°. Egresos. Se consideran egresos procedentes aquellos realizados en el respectivo período gravable, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, incluidas las inversiones que se efectúen en cumplimiento del mismo y la adquisición de activos fijos. En consecuencia, no habrá lugar a la depreciación ni amortización respecto de la adquisición de activos fijos e inversiones que hayan sido solicitadas como egreso en el año de adquisición. Asimismo se consideran egresos procedentes, las donaciones efectuadas en favor de otras entidades sin ánimo de lucro que desarrollen actividades y programas a los que se refiere el numeral 1 del artículo 1° de este decreto. Cuando la entidad beneficiaria de la donación, sea alguna de las consagradas en el numeral segundo del artículo 125 del Estatuto Tributario, deberá reunir las siguientes condiciones: a) Haber sido reconocida como persona jurídica sin ánimo de lucro y estar sometida en su funcionamiento a vigilancia oficial; b) Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación, salvo que la donataria inicie operaciones en el mismo año de la donación; c) Manejar los ingresos por donaciones, en depósitos o inversiones, en establecimientos financieros autorizados; d) Destinar la donación a una o varias de las actividades y programas señalados en el numeral 1 del artículo 1° de este decreto, en el mismo año en que se recibe la donación o a más tardar en el período siguiente a esta y cumplir los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario para la deducción por donaciones. Parágrafo 1°. Para la procedencia de los egresos realizados en el respectivo período gravable que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, deberán tenerse en cuenta las limitaciones establecidas en el Capítulo V del Libro Primero del Estatuto Tributario. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos especiales consagrados en el Estatuto Tributario, para la procedencia de costos y deducciones, tales como los señalados en los artículos 87-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2 y 771-3. En ningún caso se podrá tratar como egreso procedente el Gravamen a los Movimientos Financieros, GMF. Asimismo, el valor correspondiente a la ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores, no constituye egreso o inversión del ejercicio. Parágrafo 2°. Los contribuyentes del régimen tributario especial que realicen actividades de mercadeo, deberán observar igualmente las

la multiplicidad de ingresos, se vuelve necesario analizar los casos particulares, individualizados, para determinar el tratamiento que debe darse a cada uno de ellos.

En primer lugar debe hacerse mención al caso de los recursos que reciban las entidades extranjeras, que operen en Colombia, en relación con las ventas de bienes o prestación de servicios. Se observa, entonces, que el ingreso generado en la prestación del servicio o en la venta de los bienes está gravado en Colombia con el impuesto sobre la renta, dado que recae dentro de los presupuestos establecidos en el artículo 24 del Estatuto Tributario nacional

Es necesario en este punto tratar lo referente a las actividades comerciales relacionadas que realicen las entidades sin ánimo de lucro. Cabe recordar, que a dichas entidades se les permite realizar actos de comercio, entendiendo por esto la prestación de servicios o venta de bienes para generar unos ingresos adicionales, mientras los mismos tengan alguna relación de conexidad con su objeto. Sobre el tema de la conexidad ha conceptualizado el profesor Jaramillo Díaz: *“En Colombia se entiende con claridad el principio de conexidad en el ejercicio de las actividades comerciales, con lo que se garantiza el derecho a la realización de las mismas. Así se entendería, por ejemplo, que las actividades comerciales son aquellas realizadas por la entidad en cumplimiento del giro ordinario de su actividad principal, en atención a los criterios mercantiles de razonabilidad y normalidad, aplicados a las actividades específicas realizadas por el contribuyente, y respecto de las actividades no relacionadas, la mención expresa de gravarlas a la tarifa preferencial cuando a ello hubiere lugar.”*¹³

Al respecto también afirmó la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales en concepto 20160 de 2005: *“Lo anterior no obsta para que la entidad sin ánimo de lucro desarrolle otras actividades de venta de bienes y/o prestación de servicios para proveerse de recursos necesarios para desarrollar su objeto social, siempre y cuando cumpla con las condiciones enumeradas en el numeral 1° del artículo del Decreto 4400 de 2004. (...) El hecho fundamental a tener en cuenta es que la actividad*

normas del Capítulo II, Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario en cuanto al manejo de costos e inventarios. Para las asociaciones gremiales y fondos mutuos de inversión, a que se refiere el numeral 3 del artículo 1° del presente decreto, cuando existan egresos comunes imputables a los ingresos provenientes de actividades industriales y/o de mercadeo, y de otras fuentes, únicamente constituirán egreso los imputables a los ingresos provenientes de actividades industriales y/o de mercadeo, incluidos los activos e inversiones vinculados de manera directa y permanente a dichas actividades. Cuando no resulte posible diferenciar la imputación a tales ingresos, se tomará la proporción que presenten los ingresos provenientes de las actividades industriales y/o de mercadeo dentro del total de ingresos obtenidos en el respectivo año gravable, y esa proporción se aplicará a los egresos comunes. A lo anterior debe tenerse en consideración lo dispuesto por el artículo 356-1 del estatuto tributario que establece: “Artículo 356-1. Remuneración cargos directivos contribuyentes régimen especial. El presupuesto destinado a remunerar, retribuir o financiar cualquier erogación, en dinero o en especie, por nómina, contratación o comisión, a las personas que ejercen cargos directivos y gerenciales de las entidades contribuyentes de que trata el artículo 19 de este Estatuto, no podrá exceder del treinta por ciento (30%) del gasto total anual de la respectiva entidad.”

¹³ Ver nota 1 supra. Pág. 99.

comercial no primer sobre las actividades señaladas en el litera a) del numeral 1° del artículo 4400.”¹⁴

En segundo lugar se debe analizar el escenario de los aportes realizados por las “matrices” de las entidades extranjeras que operen en Colombia. Dichas matrices pueden inyectar recursos de varias maneras, entre ellas, el aporte directo, las donaciones o como contraprestación por la venta de bienes o servicios prestados por la misma entidad radicada en Colombia.

En cuanto a los servicios o bienes prestados por parte de una entidad radicada en Colombia a su “matriz” extranjera, ya se mencionó que dichos ingresos deberían estar gravados en Colombia, claro, observando la normatividad referente al régimen de precios de transferencia.

En relación con los aportes procedentes del extranjero y efectuados por la “matriz” para el mantenimiento de la misma entidad en Colombia, asimilándose impropriamente a un aporte a capital, dichos recursos, contablemente entrarían a una cuenta patrimonial o a una cuenta por pagar.

Sin embargo pueden ser considerados también una donación, en ese caso debe citarse lo expuesto por el profesor Jaramillo: “(...) *las donaciones constituyen una fuente importante de auto sostenibilidad de las entidades, lo cual implica que en el desarrollo mismo del objeto su contabilización, tal y como lo han referido diferentes pronunciamientos del CTCP, el destino de la donación es el factor que determina el registro contable y consecuente efecto tributario. Así se ha sostenido que si las donaciones son para capital de trabajo, entendido como los recursos que requiere la entidad para poder operar, la contrapartida es un ingreso; mientras que si se trata de un destino diferente al capital de trabajo, la contrapartida es una cuenta patrimonial. En el medio es importante advertir sobre los recursos que se reciben con destinación específica, los cuales han sido comentados por el CTCP en el pronunciamiento 006 de 2003, para significar al amparo de ese documento la distinción entre uno y otro concepto. Las donaciones propiamente dichas pueden incrementar el patrimonio o destinarse a sufragar gastos operativos propios de la entidad; mientras que este tipo de recursos hacen referencia a los dineros o bienes que un organismo nacional o internacional le entrega a una entidad para que los administre, distribuya e informe sobre su*

¹⁴ Concepto 20160 de 2005. Citado en: Juan Carlos Jaramillo Díaz. Entidades sin ánimo de lucro: Características y aplicaciones del régimen tributario. Editorial Legis. Bogotá 2010. Pág. 99

ejecución, caso en el cual el registro contable implica la afectación de una cuenta de balance de ingresos recibidos para terceros. Las donaciones pueden representar en las entidades un egreso procedente y una forma de ejecución del excedente, en cuyo caso el certificado respectivo constituye la prueba pertinente, como también lo es frente a la deducción tributaria que pretenda el donante, caso en el cual surge la obligación de expedirlo.”¹⁵

A lo anterior agrega el antes referido doctrinante: “1. Recursos que las entidades no los administran ni tienen injerencia para su uso. Es decir podría ser el caso donde la entidad actúa como simple intermediaria de los mismos. Desde el punto de vista contable, nuestra opinión se inclina por la afectación de la cuenta 2815 “Ingresos recibidos para terceros” contra la cuenta del disponible de conformidad con lo establecido en las dinámicas y descripciones del PUC. Registros que se cancelarán en la medida de la entrega al beneficiario final. Desde el punto de vista tributario, dichos recursos no constituyen ingreso, salvo si existiera alguna partida como comisión y/o remuneración por la labor de intermediación. 2. Recursos que constituyen donación, por cuanto el donante no establece formalidad ni restricciones de uso, y sobre los cuales las entidades tienen control y manejo convirtiéndose en patrimonio propio. Desde el punto de vista contable, nuestra opinión se inclina por la afectación de un ingreso en cuentas del estado de resultados, contra la cuenta del disponible o del activo que corresponda de conformidad con lo establecido en las dinámicas y descripciones del PUC. Desde el punto de vista tributario, dichos recursos constituyen ingreso para la entidad en la medida en que ella puede disponer de los mismos. 3. Recursos que constituyen donación pero que, a diferencia del caso 2, el donante determina su uso, destino y control, es decir, se trata de recursos con destinación específica. Desde el punto de vista contable, nuestra opinión se inclina por la afectación de la cuenta 2815 “Ingresos para terceros” contra la cuenta del activo que corresponda. Posteriormente, se cancelarán los registros anteriores y se abrirán los registros correspondientes en cuentas de orden, y sus afectaciones se harán con la misma estructura que utiliza el sector financiero para la administración de los patrimonios autónomos. Desde el punto de vista tributario, dichos recursos no constituyen ingreso, salvo si existiera alguna partida como comisión y/o remuneración por la labor de intermediación, o para cubrir gasto administrativo propio.”¹⁶

Exención del impuesto de renta.

¹⁵ Ver nota 1 supra. Pág. 177

¹⁶ Ibídem. Pág. 115

Debe resaltarse, como una consecuencia práctica de especial relevancia para las entidades sin ánimo de lucro extranjeras, cobijadas con la nueva interpretación dada por el Consejo de Estado, en relación con la aplicación del régimen especial en renta, la exención del impuesto sobre la renta de la que se pueden beneficiar con el cumplimiento de ciertos requisitos.

Al respecto opina el profesor Juan Carlos Jaramillo: *“En el caso de las corporaciones o asociaciones y fundaciones sin ánimo de lucro definidas en el numeral 1° del artículo 19 del estatuto tributario, ciertamente existe una exención del impuesto de renta en la medida en la que el beneficio neto o excedente contable calculado por la entidad se destine, en cuanto a su forma y finalidad, a las actividades estimuladas fiscalmente por la ley.”*¹⁷

No obstante lo anterior, de conformidad con el artículo 356 del Estatuto Tributario, las entidades sin ánimo de lucro, en este caso particular refiriéndonos a las extranjeras, están gravadas sobre sus rentas de fuente nacional a la tarifa del 20%, si no cumplen con los requisitos para la exención. En el peor de los casos, cuando ni su objeto, ni sus recursos se utilicen en desarrollo de las actividades estimuladas fiscalmente, como son la salud, educación formal, cultura, deporte, ecología, protección del medio ambiente, investigación científica o tecnológica y programas de desarrollo social, las rentas que obtengan deberán tributar a la tarifa del 33%.¹⁸

¹⁷ *Ibíd.* Pág. 89

¹⁸ *Ibíd.* Pág. 91

CAPÍTULO TERCERO

CONCLUSIONES

Como conclusiones al trabajo aquí desarrollado se presentan las siguientes:

1. De conformidad con la nueva interpretación del Consejo de Estado, establecida en la sentencia del 16 de septiembre de 2010 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, las entidades sin ánimo de lucro extranjeras deben tributar de conformidad con las normas relativas al régimen especial en renta, contenido en el artículo 19 y concordantes del Estatuto Tributario nacional, así como las normas reglamentarias como son el Decreto 4400 de 2004, abandonando entonces la doctrina irrazonable y desigual aplicada por la DIAN, que les imponía la obligación de tributar dentro del régimen ordinario.
2. Con la sentencia analizada, las entidades sin ánimo de lucro extranjeras se habrían homologado con las entidades sin ánimo de lucro nacionales, dado que tienen una misma finalidad y están encaminadas a los mismos objetivos.
3. Vale la pena resaltar que los ingresos que obtenga la entidad extranjera en Colombia, si cumple con los requisitos del régimen especial, puede acceder al trato de beneficio neto o excedente exento del impuesto sobre la renta. En caso de no acceder a la exención, se someterán a la tarifa del 20% de impuesto sobre la renta o en el peor evento estarán gravados a la tarifa del 25% por impuesto sobre la renta, si su objeto o sus recursos no se utilizan para desarrollar las actividades estimuladas fiscalmente. Lo anterior permite gravar, en igualdad de condiciones, a las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, bien sean nacionales o extranjeras.
4. Las entidades sin ánimo de lucro extranjeras pueden enajenar bienes o prestar servicios mientras sean conexos con su objeto. Los ingresos generados por estas actividades se someten a tributación en Colombia si están dentro de los supuestos del artículo 24 del Estatuto Tributario.

5. Las entidades extranjeras al recibir donaciones, tanto del extranjero como de entidades nacionales deben manejarlas contablemente dependiendo de la finalidad de las mismas. Si se trata de una donación que se convierte en capital de trabajo, esta donación debe ser considerada un ingreso. Si se trata de una donación destinada a una cuenta diferente se debe registrar como un aumento del patrimonio de la entidad. Finalmente si las donaciones tienen una destinación específica, ordenada por el donante, los recursos deben considerarse como un ingreso recibido para terceros.

6. La homologación de las entidades extranjeras con las entidades nacionales colombianas, en cuanto a su régimen de tributación, favorece la incursión de un mayor número de entidades benéficas extranjeras en Colombia y en consecuencia de lo anterior, se favorece la eficiencia en cuanto a la consecución de los fines constitucionales del estado.

BIBLIOGRAFÍA

Decreto 624 de 1989. Estatuto Tributario Nacional.

Ley 1607 de 2012.

Decreto 4400 de 2004.

Decreto 4345 de 2004.

Decreto 640 de 2005.

Doctrina oficial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Conceptos: 029329 de 1998; 20160 de 2005; 079988 de 2005; 083023 de 2006.

Sentencia de la Sección Cuarta, Sala de lo Contencioso Administrativo, Consejo de Estado del 16 de septiembre de 2010. Radicación 16467. Consejero Ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Jesús Orlando Corredor Alejo. El Impuesto de renta en Colombia: Parte general. Centro Interamericano jurídico-financiero.

Juan Carlos Jaramillo Díaz. Entidades sin ánimo de lucro: Características y aplicaciones del régimen tributario. Editorial Legis. Bogotá 2010.

Armando Parra Escobar. Planeación tributaria y organización empresarial. Editorial Legis. Bogotá 2008.