



# **Análisis teórico práctico de los requisitos y problemáticas de calificación como perteneciente al régimen tributario especial**

## **Practical Theoretical Analysis of the Requirements to Qualify as Belonging to the Special Tax Regime**

## **Análise teórica prática dos requisitos e problemas de qualificação como membro do regime fiscal especial**

LUISA FERNANDA HIGUITA MARTÍNEZ\*

---

\* Abogada de la Universidad Externado de Colombia. Actualmente se desempeña como auxiliar de investigación del Departamento de Derecho Fiscal de esta misma universidad. Correo electrónico: [luisa.higuita1@uexternado.edu.co](mailto:luisa.higuita1@uexternado.edu.co). Enlace Orcid: <https://orcid.org/0009-0000-8282-1758>. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.14>

## Resumen

En este documento se efectúa un análisis teórico-práctico de los requisitos de calificación de ingreso al régimen tributario especial (RTE) y las problemáticas que se le presentan a las entidades sin ánimo de lucro (ESAL). Para esto, se parte de un análisis teórico de los conceptos necesarios para entender el procedimiento de acceso al RTE, continuando con el análisis de cifras obtenidas a través de respuesta a derecho de petición radicado ante la DIAN, para finalmente analizar el proceso de calificación de manera práctica desde la perspectiva de la administración y los contribuyentes a través de entrevistas realizadas al defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero de la DIAN y al contador de una ESAL que surtió el proceso de calificación al RTE. Lo anterior, con el fin de identificar las problemáticas de acceso al RTE y las causas que dan lugar a dichas problemáticas.

*Palabras claves:* régimen tributario especial, entidades sin ánimo de lucro, requisitos de acceso al régimen tributario especial, problemáticas de calificación en el régimen tributario especial.

## Abstract

This document provides a practical theoretical analysis of the requirements to qualify for the Special Tax Regime (RTE, for it is acronym in Spanish) and the problems faced by Non-Profit Organizations (NPO). Aforementioned, we start firstly with a theoretical analysis of the concepts required to understand the RTE; secondly we analyze the figures obtained through a response to a right of petition filed with the DIAN and finally we examine the qualification process from the perspective of the administration and taxpayers through interviews conducted with the Taxpayer and Customs User Ombudsman as administrative authority in the DIAN and the accountant of an NPO that underwent the process of qualification to the RTE. This research aims to identify the problems of access to the RTE and the causes that give rise to such issues.

*Keywords:* Special Tax Regime, Non-profit Entities, Requirements for Access to the Special Tax Regime, Qualification Problems in the Special Tax Regime.

## Resumo

Neste documento se efetua uma análise teórica prática dos requisitos de qualificação de admissão ao Regime Fiscal Especial (RTE) e as problemáticas que se apresentam às Entidades sem Fins Lucrativos (ESAL). Para isso, parte-se de uma análise teórica dos conceitos necessários para entender a RTE; continuar a analisar os dados obtidos

através da resposta à petição junto da DIAN para finalmente analisar o processo de qualificação de forma prática a partir da perspectiva da administração e dos contribuintes através de entrevistas realizadas ao Provedor do Contribuinte e Usuário Aduaneiro da DIAN e o contador de uma ESAL que forneceu o processo de qualificação à RTE. Isto é, a fim de identificar os problemas de acesso às RTE e as causas que estão na origem desses problemas.

*Palavras-chaves:* regime fiscal especial, entidades sem fins lucrativos, requisitos de acesso ao regime fiscal especial, problemáticas de qualificação no regime fiscal especial.

## Introducción

Con el presente estudio se buscará efectuar un análisis del régimen tributario especial (RTE) contemplado en el artículo 19 del Estatuto Tributario y las principales problemáticas que se le presentan a los contribuyentes para su calificación como pertenecientes a dicho régimen, tomando como referente la normativa vigente en la materia.

En este marco, el problema jurídico que se pretende resolver es ¿cuáles son las principales problemáticas a las que se enfrentan los contribuyentes al surtir el proceso de calificación de ingreso en el régimen tributario especial? y ¿por qué surgen estas problemáticas?

Por lo anterior, se desarrollará el análisis de los requisitos de procedimiento para ser calificados como pertenecientes al RTE para posteriormente analizar a partir de cifras reales el número de entidades sin ánimo de lucro que concluyen satisfactoriamente el proceso de calificación en las diferentes seccionales de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), haciendo especial énfasis en la seccional de impuestos de Bogotá.

Finalmente se efectuará un análisis de las principales problemáticas que surgen en el proceso de calificación para los contribuyentes con el objetivo de decantar las razones por las cuales tiene lugar dichas problemáticas.

En razón de lo anterior y en uso del derecho fundamental de petición, se solicitó información al respecto a la DIAN, la cual será presentada, desarrollada y analizada a lo largo del presente artículo. En adición a esto y con el fin de presentar información no solo desde una perspectiva teórica sino también práctica, se desarrollaron entrevistas con el defensor del Contribuyente y Usuario Aduaneiro y con el contador de la Fundación Mariana Novoa, para así ser analizada la información no solo desde la perspectiva práctica de la administración, sino también de los contribuyentes.

El estudio que se presenta a continuación goza de importancia actual, ya que busca evidenciar las problemáticas reales que se presentan en el acceso de un tratamiento tributario diferencial a entidades que tienen por objeto social actividades de importancia para la sociedad puesto que desarrolla los fines del Estado.

## **I. Vicisitudes del procedimiento que debe surtir una entidad sin ánimo de lucro para ser calificado como perteneciente al RTE**

En primer lugar, se debe mencionar que el RTE se encuentra contemplado en el artículo 19 del Estatuto Tributario, el cual señala como requisitos para ser pertenecientes al RTE (1) “estar legalmente constituida”, es decir, requiere documento privado o escritura pública que cumpla los requisitos y su respectivo registro en la cámara de comercio del domicilio principal; (2) “Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del presente Estatuto, a las cuales debe tener acceso la comunidad”, de este punto se debe resaltar que dentro de los estatutos de la entidad se debe señalar expresamente como objeto social una de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del Estatuto Tributario, además expresamente señala que se debe garantizar el acceso a la comunidad, es decir, beneficiar algún grupo social determinado; y (3) “Que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación, de acuerdo con el artículo 356.1”, en este punto se encuentra el carácter de entidad sin ánimo de lucro, es decir, sus excedentes total o parcialmente no son repartidos, por el contrario, deben ser reinvertidos en el objeto social que, como se mencionó, es una actividad meritoria y la tarifa aplicable dependerá si se reinvierte total o parcialmente sus ganancias.

Sin embargo, no basta con cumplir con los requisitos previamente señalados, sino que es necesario que la entidad efectúe un procedimiento de solicitud formal ante la administración para aplicar al RTE. Esto es denominado por el Decreto 1625 de 2016, artículo 1.2.1.5.1.7, como “solicitud para la calificación como entidad perteneciente al Régimen Tributario Especial”.

Para efectos del presente análisis, a partir del Decreto 1625 de 2016, se determinará un paso a paso de lo que el contribuyente debe realizar para solicitar la calificación por parte de la administración como perteneciente al régimen tributario especial (DIAN, s. f.).

En primer lugar, el contribuyente deberá verificar la información contenida en su registro único tributario (RUT). Esto es de vital importancia puesto que, ante la administración, este documento constituye el medio único e idóneo para identificar, ubicar y clasificar a los sujetos pasivos de obligaciones. En el RUT, el contribuyente deberá verificar (1) que su información de identificación y ubicación sea correcta, este completa y actualizada; (2) en la casilla 53 “responsabilidades tributarias, aduaneras y cambiarias”, tenga registrado “05. Régimen ordinario de impuesto sobre la renta y complementarios”, esto debido a que debe ser obligado de renta y se buscará que luego del presente trámite pase al código 04 “impuesto sobre la renta y complementarios del Régimen Especial”; (3) en la casilla 70, “Beneficio”, debe tener registrado el código “02. Sin ánimo de lucro”, esto en cumplimiento de los requisitos del Estatuto Tributario; (4) en la casilla 76, “Fecha de registro”, debe estar diligenciada la fecha de registro ante el ente de vigilancia y control; (5) la casilla 81, “Vigencia hasta”, debe contener una fecha actualizada; (6) la casilla 88, “Entidad de

vigilancia y control”, debe estar diligenciada; (7) en las actividades económicas registradas deberá tener por lo menos una actividad meritoria, las cuales están definidas por el artículo 359 del Estatuto Tributario; y (8) finalmente, deberá contar con el instrumento de firma electrónica (IFE).

En segundo lugar, de conformidad al Decreto 2150 de 2017, en su artículo 1.2.1.5.1.8 “anexos de la solicitud de calificación o permanencia como entidad perteneciente al Régimen Tributario Especial”, el contribuyente deberá verificar que cuenta con la documentación requerida por la administración, siendo esta: (1) los estados financieros de la entidad, de los que deberá aportar los del año inmediatamente anterior y en caso de ser una nueva sociedad, deberá aportar el estado financiero de apertura, es importante señalar que estos deberán estar debidamente aprobados por el máximo órgano de administración; (2) certificación de requisitos del representante legal o revisor fiscal, donde se evidencie que ha cumplido todos los requisitos durante el año; (3) documento en donde conste que la sociedad está legalmente constituida, bien sea por documento público o privado; (4) certificado de existencia y representación, expedido por la cámara de comercio en la cual se registró, este documento debe contener los administradores, representantes y miembros del órgano directivo; (5) copia del acta de la asamblea general o máximo órgano social en donde se autorice al representante legal para solicitar la calificación en el RTE; (6) copia de los estatutos de la entidad sin ánimo de lucro, en donde se especifique el objeto social principal, siendo este una actividad meritoria, que los aportes no son reembolsables, que los excedentes no son distribuidos y se identifique los cargos directivos; (7) copia de los antecedentes judiciales y declaración de caducidad de contratos estatales de los miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de los órganos de dirección con el fin de comprobar que no sean responsables de delitos contra la administración, el orden económico social y el patrimonio económico, y que no hayan sido sancionados con la declaración de caducidad de un contrato celebrado con entidad pública<sup>1</sup>; y finalmente (8) para aquellas entidades que tengan ingresos brutos en año gravable anterior superiores a 3.500 UVT, deberán tener certificación indicando los nombres e identificación de los cargos directivos y gerenciales con el valor de la respectiva remuneración.

Posterior a que haya verificado lo anterior, el contribuyente deberá acceder al portal de la DIAN, en donde radicará su solicitud. Para ello lo primero será acceder al enlace “Prevalidadores”, en donde encontrará los formatos 2530 (Información de fundadores), 2531 (Información de cargos gerenciales), 2532 (Información de donaciones y recursos de cooperación internacional) y 5245 (Solicitud régimen tributario especial), los cuales deben ser diligenciados y cargados en el portal de usuarios DIAN en conjunto con los “documentos soporte”, los cuales refieren a los anexos mencionados. Para finalizar la solicitud deberá llenar la firma electrónica.

---

1 Incurrir en alguna de estas conductas supone la pérdida de los beneficios del régimen tributario especial de conformidad con el artículo 364.3 del Estatuto Tributario.

En caso de que no haya presentado alguno de los requisitos mencionados, el artículo 23 de la Ley 2277 de 2022 (el cual modifica el artículo 356.2 del Estatuto Tributario) dispone que corre un término de diez días después de radicada la solicitud para que la administración informe al solicitante los requisitos que no se cumplieron y a su vez el contribuyente lo subsane dentro del mes siguiente al envío de la comunicación.

Luego de esto, la administración publicará en el sitio web la solicitud presentada por la entidad, esto con el fin de que la sociedad civil efectúe comentarios. En caso de que se presenten dichos comentarios, la entidad deberá darles respuesta a través del portal web de la DIAN.

Finalmente, luego de surtido todo el proceso descrito anteriormente, la administración contará con un término de cuatro meses para proferir la resolución en donde autorice o niegue la calificación de ingreso de la entidad sin ánimo de lucro al régimen tributario especial.

Por tanto, se debe concluir en este apartado que para ser calificado como perteneciente al RTE el contribuyente debe cumplir con los requisitos sustanciales dispuestos por el Estatuto Tributario y los requisitos formales dispuestos en los decretos 1625 de 2016 y 2150 de 2017, los cuales principalmente versan respecto al contenido RUT, la presentación de anexos y el diligenciamiento de formularios y prevalidadores dispuestos en la página web de la DIAN.

## II. Análisis de las estadísticas de contribuyentes que ingresan al régimen tributario especial

### A. De los solicitantes

Haciendo uso de la figura constitucional del derecho de petición se consultó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través del radicado 20230323-100158395-03893, el número de entidad sin ánimo de lucro que han accedido al RTE en los últimos tres años, discriminando esta información por seccionales. A partir del planteamiento, se obtuvieron los datos de la tabla 1.

**TABLA 1. DATOS DE INGRESO AL RTE POR SECCIONAL (2020, 2021 Y 2023)**

Dirección Seccional	Entidades año gravable 2020	Entidades año gravable 2021	Entidades año gravable 2022	Total entidades por seccional
Impuestos de Bogotá	187	422	330	939
Impuestos de Medellín	93	240	207	540
Impuestos de Barranquilla	137	112	84	333
Impuestos de Cartagena	125	160	36	321
Impuestos y Aduanas de Ibagué	99	100	101	300
Impuestos y Aduanas de Bucaramanga	116	84	77	277
Impuestos de Cali	48	87	136	271

Dirección Seccional	Entidades año gravable 2020	Entidades año gravable 2021	Entidades año gravable 2022	Total entidades por seccional
Impuestos y Aduanas de Neiva	76	88	46	210
Impuestos y Aduanas de Tunja	73	81	50	204
Impuestos y Aduanas de Montería	64	53	59	176
Impuestos de Cúcuta	84	50	40	174
Impuestos y Aduanas de Sincelejo	73	35	51	159
Impuestos y Aduanas de Sogamoso	59	42	50	151
Impuestos y Aduanas de Villavicencio	31	36	68	135
Impuestos y Aduanas de Pasto	69	33	22	124
Impuestos y Aduanas de Santa Marta	37	38	40	115
Impuestos y Aduanas de Girardot	36	38	35	109
Impuestos y Aduanas de Pereira	22	48	36	106
Impuestos y Aduanas de Popayán	21	39	46	106
Impuestos y Aduanas de Manizales	8	54	40	102
Impuestos y Aduanas de Barrancabermeja	22	33	29	84
Impuestos y Aduanas de Palmira	32	30	17	79
Impuestos y Aduanas de Quibdó	23	42	11	76
Impuestos y Aduanas de Arauca	14	32	29	75
Impuestos y Aduanas de Tuluá	10	36	27	73
Impuestos y Aduanas de Valledupar	26	12	33	71
Impuestos y Aduanas de Florencia	39	9	7	55
Impuestos y Aduanas de Buenaventura	21	13	20	54
Impuestos y Aduanas de Yopal	17	16	17	50
Impuestos y Aduanas de Riohacha	0	11	17	28
Impuestos y Aduanas de San Andrés	9	10	5	24
Impuestos y Aduanas de Leticia	4	2	3	9
Impuestos y Aduanas de Armenia	4	2	2	8
Impuestos y Aduanas de Puerto Asís	0	6	0	6
<b>Total</b>	<b>1.679</b>	<b>2.094</b>	<b>1.771</b>	<b>5.544</b>

Fuente: Elaborada con base en los datos de la respuesta de la DIAN al derecho de petición con radicado 20230323-100158395-03893 de 2023.

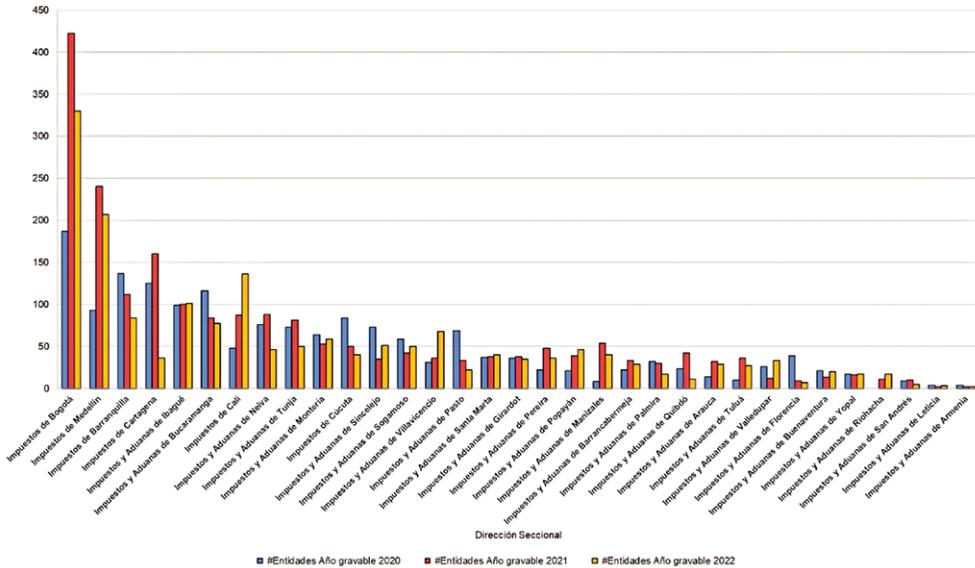
Con los datos entregados se determina por cada seccional el número de entidad sin ánimo de lucro que fueron calificadas para ingresar al RTE, es decir, aquellas que cumplieron con el procedimiento que se describió.

Además, se puede decantar algunos datos importantes de observación, tal como que, en 2020 ingresaron 1.679 entidades sin ánimo de lucro al RTE, mientras que, en 2021 y 2022 ingresaron 2.094 y 1.771 entidades sin ánimo de lucro, respectivamente, lo que evidencia que 2021 fue el año de más ingresos.

Sumado a lo anterior, se evidencia que Bogotá es la seccional en la que más entidades sin ánimo de lucro acceden al RTE, seguida por las seccionales de Medellín, Barranquilla y Cartagena. En comparativo a esto, seccionales como Riohacha y Puerto Asís presentan cifras muy bajas de ingreso al RTE.

Es importante señalar, además, que los datos previamente expuestos nos permiten graficar y hacer una evaluación comparativa de los tres años que se estudian, lo cual se expone en la figura 1.

**FIGURA 1. ÍNDICE DE ESAL INGRESADO AL RTE (2020, 2021 Y 2022)**



Fuente: Elaborada con base en datos de la respuesta de la DIAN al derecho de petición con radicado 20230323-100158395-03893 de 2023.

En relación con la figura 1, es de importancia concluir que el mayor número de entidades sin ánimo de lucro ingresaron al RTE se presentó en 2021, en la seccional de Bogotá, con una cifra de 422 entidades. Por tanto, es claro que Bogotá es la seccional de referencia en lo que a régimen tributario especial atañe al ser en los tres años la que presenta las cifras más altas de ingreso a dicho régimen.

Siguiendo lo desarrollado, es pertinente efectuar un análisis comparativo en razón del número de entidades sin ánimo de lucro creadas en la Cámara de Comercio de Bogotá frente al número de entidades sin ánimo de lucro que surten y concluyen satisfactoriamente el proceso de calificación al régimen tributario especial. Para ello nos debemos remitir a las cifras dadas por la Cámara de Comercio de Bogotá (tabla 2).

**TABLA 2. ESAL VIGENTES EN 2020, 2021 Y 2023**

Cámara de Comercio de Bogotá			
Año	Matrículas renovadas	Matrículas creadas	Total ESAL vigentes
2020	12.873	694	13.567
2021	30.057	3.325	33.382
2022	19.777	22.008	41.785
Total	62.707	26.027	88.734

Fuente: Cámara de Comercio de Bogotá (s. f.).

Sin embargo, de los datos recuperados tan solo se hará referencia a las entidades sin ánimo de lucro creadas en el año de estudio, puesto que las matrículas renovadas pudieron haber solicitado la calificación del ingreso al RTE en años anteriores.

Por tanto, al analizar en comparativa los datos suministrados por la DIAN y los expuestos por Cámara de Comercio de Bogotá se tienen los datos de la tabla 3

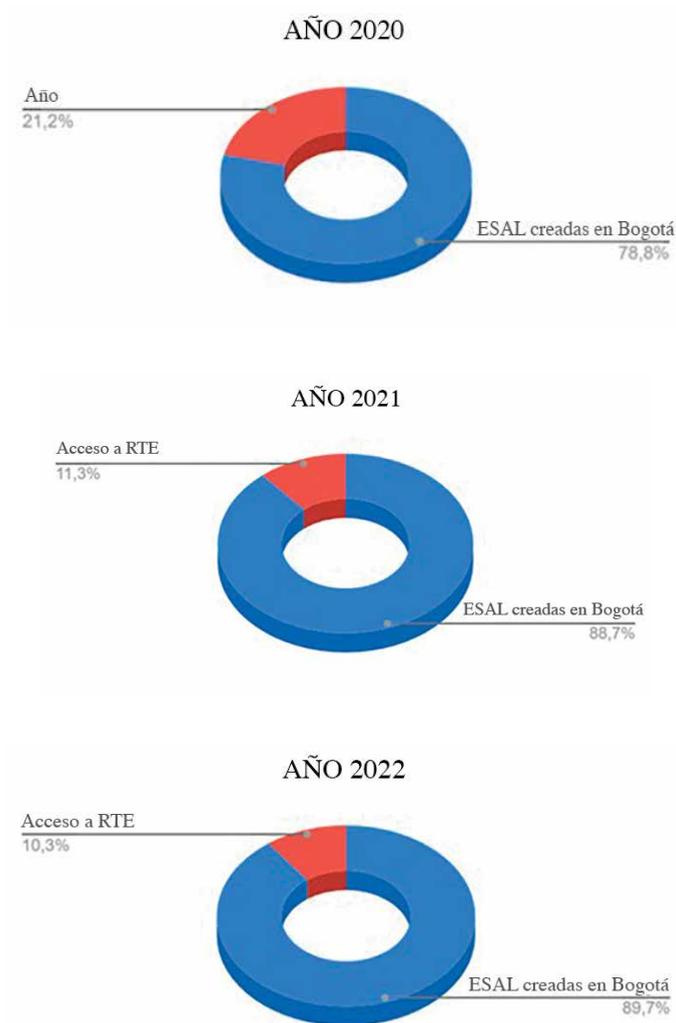
**TABLA 3. ESAL CREADAS EN COMPARACIÓN AL NÚMERO DE INGRESOS AL RTE**

Año	ESAL creadas en Bogotá	Acceso a RTE
2020	12.873	694
2021	30.057	3.325
2022	19.777	22.008
Total	62.707	26.027

Fuente: Elaborado con base en datos de la respuesta de la DIAN al derecho de petición con radicado 20230323-100158395-03893 de 2023 en comparativa con Cámara de Comercio de Bogotá (s. f.).

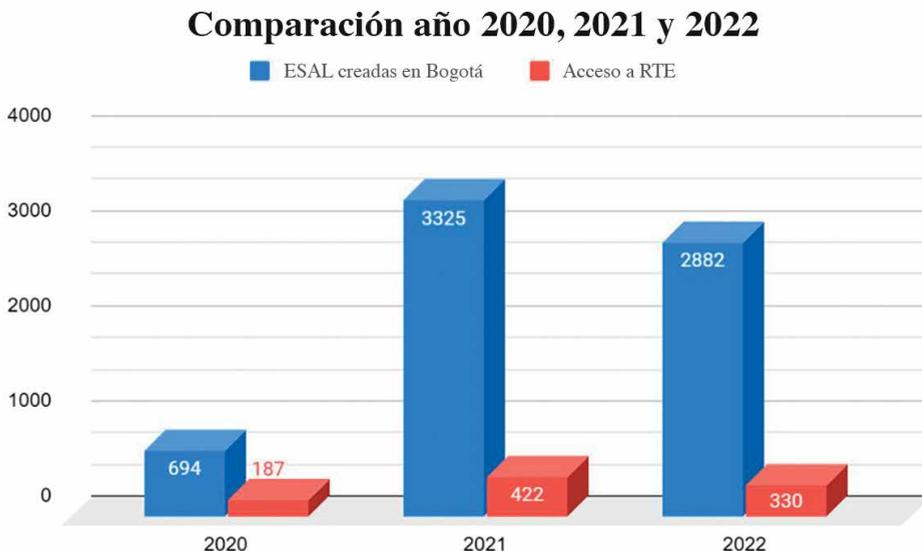
Ahora bien, estos datos nos permiten decantar el porcentaje de entidades sin ánimo de lucro que surten y finalizan satisfactoriamente el proceso de ingreso y calificación al régimen tributario especial.

Siendo para 2020 del 21,2 %, para 2021 del 11,3 % y para 2022 el 10,3 % del total de creadas, se evidencia una disminución considerable. Sin embargo, se debe resaltar que en 2020 fue considerablemente menor el número de entidad sin ánimo de lucro creadas y esto se puede explicar por razones externas, como lo fue la pandemia de COVID-19. Los anteriores porcentajes quedan evidenciados en las graficas de la figura 2.

**FIGURA 2. GRAFICO PORCENTUAL DE ESAL CREADAS E INGRESADAS AL RTE**

Fuente: Elaboradas con base en la respuesta de la DIAN al derecho de petición con radicado 20230323-100158395-03893 de 2023 en comparativa Cámara de Comercio de Bogotá (s. f.).

Ahora bien, lo anterior se puede decantar de forma comparativa, evidenciando nuevamente que 2021 fue el año con más entidades sin ánimo de lucro creadas y el cual a su vez presenta el mayor número de ingresos al RTE en la seccional de Bogotá (figura 3).

**FIGURA 3. COMPARACIÓN DE DATOS DE CREACIÓN DE ESAL FRENTE AL INGRESO A RTE**

Fuente: Elaboradas con base en datos de la respuesta de la DIAN al derecho de petición con radicado 20230323-100158395-03893 de 2023 en comparativa con Cámara de Comercio de Bogotá (s. f.).

Todo lo anterior, permite evidenciar cifras reales de los contribuyentes que acceden al régimen tributario especial, siendo en los últimos tres años predominante 2021, especialmente en la seccional de Bogotá. También se puede concluir que las cifras en los últimos tres años evidencian que en promedio solo el 14,27 % de las entidades sin ánimo de lucro creadas en Bogotá surten y culminan satisfactoriamente el proceso de calificación al Régimen.

### *B. Tiempos de respuesta y causales de rechazo según la administración*

En este punto del estudio es relevante mencionar que los tiempos de respuesta de la administración para la calificación al régimen tributario especial se encuentran señalados en el artículo 1.2.1.5.1.10 del Decreto 2150 de 2017, el cual dispone que la administración cuenta con un término de cuatro meses contados a partir de vencido el término para dar respuesta a los comentarios de la sociedad civil por parte del contribuyente. Sin embargo, en respuesta al derecho de petición consultivo elevado ante la DIAN (respuesta con radicado 20230323-100158395-03893 de 2023), la administración señala que en la práctica el término promedio de respuesta es de 72 días calendario, quiere decir ello que en promedio la administración tarda dos meses y medio en efectuar la respectiva respuesta.

Por otro lado, en el término previamente señalado, la administración en determinados casos rechaza el acceso al RTE. Para determinar las razones de rechazo se debe acotar los requisitos de ingreso dados por el artículo 19 y 19.4 del Estatuto Tributario. En razón de ello la administración debe verificar que la entidad que solicita la calificación se encuentre:

- Legalmente constituida.
- Que su objeto social se encuadre en una actividad meritoria.
- Que sus aportes no sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos.

Es importante señalar lo anterior puesto que su incumplimiento constituye una de las principales razones por las cuales la administración rechaza el ingreso a este régimen. Además, se debe resaltar que esto no es tan solo una formalidad, sino que afecta sustancialmente a la finalidad del régimen, puesto que fue creado para incentivar la realización de actividades que desarrollan los fines del Estado. Por tanto, si se permite el ingreso a una entidad que no cumple dichos criterios, se estaría afectando directamente la finalidad que se pretende.

Sumado a lo anterior, otra de las principales causales de rechazo por parte de la administración refiere al incumplimiento de las formalidades de la solicitud, puesto que los contribuyentes no anexan el total de documentos descritos en el artículo 364.5 del Estatuto Tributario y los indicados en el artículo 1.2.1.5.1.8. del Decreto 2150 de 2017.

De los anexos que se deben aportar, la administración señala que los contribuyentes en los que más incurren en error son la presentación de la declaración de renta de los últimos cinco años, la copia de los estatutos y la copia de los estados financieros.

Por lo anterior, en la referida consulta elevada a la administración, se señala como recomendación en cuanto a los anexos: (1) haber presentado las declaraciones del impuesto a la renta y complementarios dentro de las fechas fijadas por el legislador de los últimos cinco años (si hay lugar a ello); (2) presentar copia de los estatutos de la entidad o copia del acta de la asamblea general o máximo órgano de dirección en donde indique expresamente: la actividad meritoria a la que se dedica, que los aportes no son reembolsados en ningún caso y que no existe distribución del excedente en ningún caso; y (3) presentar los estados financieros que deben adjuntar a la solicitud a corte del 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, los cuales debieron haber sido presentados y aprobados por el máximo órgano directivo mediante acta de asamblea.

Se concluye que son dos los principales errores en los que incurren los contribuyentes. En primer lugar, en cuanto al incumplimiento de los requisitos dispuestos por el artículo 19 y 19.4 del Estatuto Tributario, lo cual tiene una incidencia sustancial en el proceso, puesto que con ello se garantiza el cumplimiento de los requisitos de fondo que van de la mano con la finalidad primigenia de la creación del régimen. Y por otro lado, el segundo error en el que incurren los contribuyentes refiere más a requisitos de forma, los cuales se encuentran descritos por el Decreto 2150 de 2017, artículo 1.2.1.5.1.10, el cual hace referencia a los anexos que se deben aportar en la solicitud principalmente respecto a los estatutos, los estados financieros y la presentación de las declaraciones de renta.

### **III. Análisis desde una perspectiva práctica del acceso al régimen tributario especial: el defensor del contribuyente y una ESAL (Fundación Mariana Novoa)**

#### *A. Defensor del contribuyente*

Con el fin de analizar desde una perspectiva práctica los requisitos dispuestos tanto en el Estatuto Tributario, como en la normativa vigente para el acceso al régimen tributario especial, se consultó a través de entrevista al Defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero, el doctor Leonardo Andrés Bautista Raba.

En dicha entrevista se indagó respecto al número de entidad sin ánimo de lucro que acuden al defensor del Contribuyente por temas relacionados al RTE, las principales problemáticas con las que acuden y cuáles son los principales apoyos brindados por parte de la DIAN.

En primera medida, respecto al número de consultas en el tema, el doctor Bautista informó que, en los últimos tres años de referencia (2020 a 2022), el tema de solicitudes por tema de régimen tributario especial ha sido del 1 % de las solicitudes que reciben, en promedio se estarían trabajando en el año con 20 entidades.

Ahora bien, al interrogarle frente al tema en el que más errores presentan los contribuyentes en su solicitud de calificación, la respuesta por parte del defensor del contribuyente es que se presentan respecto a los anexos que deben ser cargados con su solicitud. Este es un tema bastante importante porque el Decreto 2150 de 2017, en su artículo 1.2.1.5.1.8 “anexos de la solicitud de calificación o permanencia como entidad perteneciente al Régimen Tributario Especial”, dispone el listado de documentos que se deben cargar en la página web de la DIAN, los cuales permiten a la administración comprobar la información de las entidades y que estas se adecuen a los requisitos sustanciales dispuestos por el Estatuto Tributario. Sin embargo, a la hora de presentar la documentación, los contribuyentes incurren en errores como no cargar la documentación solicitada de manera correcta o presentar documentos desactualizados.

Sin embargo, el defensor del Contribuyente hizo énfasis en que el problema proviene desde un poco más atrás y es que no siempre las personas encargadas del manejo financiero y contable en las entidades sin ánimo de lucro, principalmente en fundaciones pequeñas y con pocos recursos, tienen el conocimiento técnico y actualizado respecto a lo dispuesto por la normativa que regula la materia. Es decir, las entidades no conocen o no entienden a plenitud los requisitos y las implicaciones de acceder al régimen tributario especial, por tanto, la presentación de los anexos de manera indebida, generalmente se da por el desconocimiento o falta de entendimiento de los encargados del cargue de la documentación en el sitio web de la DIAN.

Sumado a lo anterior, es relevante señalar que las entidades que llegan en consulta al defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero generalmente han presentado varias solicitudes que han sido rechazadas. En promedio, después de presentarse tres veces y

habérsele negado su solicitud acuden a la atención brindada por la Defensoría del Contribuyente. En este punto se ha podido evidenciar que las causales de rechazo versan en que las entidades incurren en errores reiterativos sobre los anexos.

Es pertinente mencionar además que, antes de la reforma de 2022 (Ley 2277 de 2022), aquellos contribuyentes que se les negara su solicitud de acceso debían surtir de nuevo todo el proceso a través de una nueva solicitud de calificación, lo que terminaba desincentivando a las entidades de acceder al RTE, puesto que no estaba previsto un mecanismo para subsanar la solicitud. Por otro lado, aquellos contribuyentes que decidían presentar nuevamente su solicitud se enfrentaban a diversos escenarios, por ejemplo, con la nueva presentación creían corregir el error en el que inicialmente habían incurrido, pero no lo hacían, reiterando el mismo error, por lo que su solicitud era rechazada en una segunda oportunidad. Otro escenario que se presentaba comúnmente era que el contribuyente corregía debidamente el error en el que inicialmente había incurrido, pero cometía uno nuevo en otra documentación o mantenía un error que la DIAN no había evidenciado en la primera solicitud, por tanto, la administración terminaba rechazando nuevamente la solicitud; el tercer escenario que se presentaba era en los casos en que al ser una nueva solicitud, se debía presentar nuevamente toda la documentación, por tanto al presentarla por segunda vez algunos de los documentos anexados se encontraban desactualizados y se terminaba rechazando nuevamente la solicitud. En los escenarios descritos, como se ha mencionado, principalmente incurrían aquellas entidades sin ánimo de lucro que no cuentan con una asesoría especializada y calificada para manejar temas de régimen tributario especial o que no pueden incurrir en los costos que una asesoría especializada representa.

En relación con lo anterior y de acuerdo con lo señalado por el doctor Bautista, se debe destacar uno de los puntos que incluye la reforma tributaria Ley 2277 de 2022, la cual en su artículo 23, el cual modifica el artículo 356.2 del Estatuto Tributario, dando la posibilidad al contribuyente de que subsane en caso de presentar errores en la solicitud inicial de calificación. Para ello, la administración, en un término de diez días, debe informar al contribuyente los errores en los que incurrió y a su vez este tendrá un término de un mes para subsanar. Se destaca este punto, debido a que evita que se surta de nuevo todo el proceso en el que, como se señaló, se pueden presentar nuevos errores o puede dar lugar a que la información inicialmente presentada ya se encuentre desactualizada.

En relación con esto, el defensor del Contribuyente lo destaca como una de las principales bondades de la reforma tributaria en la materia, puesto que implica un “gana y gana” al conllevar beneficios no solo para el contribuyente sino también para la administración. En cuanto al contribuyente, le evita surtir de nuevo todo un proceso de calificación y le reduce costos en documentación y posible asesoría de terceros; mientras que para la administración, evita que se surtan reprocesos, generando eficacia al interior de la DIAN.

Otro de los puntos tratados a lo largo de la entrevista refirió a los apoyos brindados por parte de la defensoría del contribuyente, puesto que, como se ha mencionado, las entidades sin ánimo de lucro que por lo general acuden a esta asesoría son aquellas que

en reiteradas ocasiones se les ha negado su solicitud y no tienen capacidad económica y técnica respecto a los conocimientos en la materia. Frente a esto, el doctor Bautista realizó bastante énfasis en el acompañamiento pedagógico a los contribuyentes. Esto se materializa a través de conferencias virtuales y presenciales dictadas por funcionarios de la administración, quienes guían y explican el proceso de conformidad con la normativa vigente. Por otro lado, en los casos específicos en los cuales los contribuyentes se acercan directamente a solicitar apoyo en el proceso, la Defensoría brinda un acompañamiento continuo en todo el proceso de solicitud de calificación, de esta manera se apoya en la documentación requerida y demás requisitos necesarios para ser calificados como pertenecientes al RTE en los casos en concreto.

En relación con esta entrevista, se puede concluir que se encuentra coincidencia en las problemáticas enunciadas por la administración en respuesta al derecho de petición tratado en el acápite anterior y la perspectiva desde la Defensoría del Contribuyente y es que el punto en el que más dificultad encuentran las entidades es respecto a la presentación de los anexos que deben cargar en su solicitud. Sin embargo, a partir de las respuestas del defensor del Contribuyente se evidencia un punto relevante que explica las razones por las cuales incurren en dicho error, y es que en materia tributaria los temas tratados son bastante técnicos. Por tanto, para quienes no tienen formación en el área, pueden resultar complejos, situación que especialmente ocurre en entidades sin ánimo de lucro pequeñas y de pocos recursos. Por lo anterior, se evidencia que uno de los puntos más importantes y con los cuales se puede disminuir el margen de error y, en consecuencia, los rechazos es la capacitación enfocada principalmente a aquellas sociedades que se les dificulta, por su tamaño y recursos, el acceso a información técnica.

Al capacitar a los contribuyentes, son más quienes pueden acceder al RTE. Esto es de vital importancia porque no se puede olvidar el enfoque social con el que está pensado este tipo de tratamientos diferenciados, al ser dirigidos a quienes desarrollan actividades meritorias en procura de los fines del Estado.

### *B. Análisis desde una perspectiva práctica del acceso al régimen tributario especial de la Fundación Nariana Novoa*

Con el fin de efectuar un análisis práctico desde la perspectiva del contribuyente, se consultó con la Fundación Mariana Novoa, la cual ejerce actividades de desarrollo social con niños y niñas, teniendo como principal objetivo propender hacia la seguridad de los menores en centros educativos. La Fundación permitió realizar una entrevista con su contador, el señor Cristian Solano, quien estuvo a cargo desde 2019 de llevar a cabo el proceso de solicitud de calificación al régimen tributario especial hasta la actualidad y quien manifestó que tuvo varias problemáticas a la hora de surtir el proceso.

Inicialmente, el señor Solano comentó que la Fundación surtió el proceso satisfactoriamente y fue calificada como perteneciente al RTE en 2018. Sin embargo, al presentar

la solicitud de renovación para 2019, 2020 y 2021 esta fue negada, por tanto, para dichos años no hicieron parte del régimen especial.

En razón de lo anterior, se indagó respecto a las principales dificultades que consideraba se le había presentado a la Fundación para surtir el proceso con un resultado satisfactorio, ante ello y a lo largo de la entrevista enunció tres problemáticas principales.

En primer lugar, se refirió a los estatutos de la Fundación, que como se ha desarrollado, es uno de los anexos que se deben cargar con la solicitud de calificación. Al respecto, el contador mencionó que principalmente las dificultades se presentaban en las reformas a los estatutos que deben efectuarse ante la *cámara* de comercio, los cuales deben estar conformes a la regulación dispuesta en materia tributaria. Además, mencionó que al estar en constante actualización y presentarse algunas reformas normativas, es complejo en ocasiones tener los estatutos conformes a la regulación vigente.

En segundo lugar, se refirió a los problemas que se presentan respecto al RUT, señalando que esto tiene estrecha relación con el anterior punto, puesto que debe estar conforme a los descrito en la demás documentación. Quiere decir esto que, si no coincide la información, se negará la solicitud, caso en el cual también incurrió la Fundación. Además, hace bastante énfasis en el deber de mantener actualizado el RUT, puesto que, si no se efectúa, las actualizaciones también serán negada la solicitud.

En tercer lugar, mencionó como uno de los principales puntos en los que tuvo complicaciones al surtir el proceso de calificación el contenido de la página web de la Fundación. Muy de la mano con los puntos anteriores, hizo especial énfasis en que se debe tener continuamente actualizada la información del sitio web, teniendo especial cuidado en que debe estar conforme con la documentación cargada en la DIAN.

Un punto muy importante que destacó el señor Solano es que en los errores descritos incurrió en razón del desconocimiento o falta de entendimiento de la normativa vigente que regula la materia.

Recapitulando lo anteriormente, las principales dificultades a las cuales el señor Solano hace referencia Son: (1) los estatutos y sus respectivas reformas, (2) la actualización del RUT y (3) la actualización del sitio web de la Fundación. Es importante señalar que estos requisitos, dispuestos por el Decreto 2150 de 2017, tienen como finalidad probar los requisitos sustanciales para pertenecer al régimen tributario especial. Sin embargo, en algunos casos terminan dificultando el acceso de entidades que verdaderamente los cumplen, puesto que al tener un desarrollo tan técnico hacen que quienes no tienen la capacidad técnica tributaria, no los comprendan y por tanto incurran errores que resulten en el rechazo de la solicitud.

Por otra parte, se le preguntó al contador de la Fundación de manera práctica cómo se desarrollaba el acceso a la plataforma virtual de la DIAN desde donde se efectúa la totalidad del trámite. A propósito de esto mencionó que se pueden presentar dificultades a la hora de cargar la documentación requerida, ya que la plataforma tiende a demorar el cargue de los archivos. Además, mencionó que en la plataforma no se enuncia la totalidad

de la documentación requerida, por tanto, esto puede dar a confusiones ya que el contribuyente incurre en el error de pensar que, si no está expresamente señalado el documento, puede prescindir de subirlo. Por tanto menciona que desde su experiencia entendió que la documentación debe ser cargada en su totalidad de conformidad a la normativa vigente y de no existir expresamente un apartado que la solicite en la página de la DIAN, se deben unificar documentos que tengan relación o se debe cargar al apartado de “Otros”.

También, en cuanto a las formalidades del trámite, se indagó en su caso particular sobre los tiempos de respuesta presentados por la DIAN. Al respecto mencionó que estos se cumplen de acuerdo con la normativa vigente, presentándose respuesta en un promedio de tres meses.

Otro punto al que hizo referencia fue respecto a la problemática existente antes de la Reforma Tributaria Ley 2277 de 2022, ya que al no haber estado prevista la figura de la subsanación de la solitud, el trámite era bastante extenso, puesto que a pesar de haber presentado en término la solicitud de renovación, en caso de presentar un error, debía esperar los tres meses en promedio de la respuesta para conocer que su solicitud había sido rechazada y debía iniciar nuevamente el trámite.

Adicionalmente, mencionó que ante la reiterada negación de la calificación como perteneciente al RTE, decidieron acudir al defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero, quien les ayudó a surtir con éxito el proceso de calificación. Sin embargo, frente a este punto, el contador Solano menciona que el “idioma contable, como el idioma de abogado, digámoslo así, son idiomas diferentes”, poniendo de presente una realidad, y es que algunas de las personas que aplican las normas existentes no las llegan a entender a cabalidad, construyendo aún más barreras entre los contribuyentes y la administración. Incluso señala que al presentar la información se da lugar a un margen de interpretación, en donde si no lo dispone como la administración lo requiere su solicitud será rechazada. Quiere decir esto que, al igual que como lo señalaba el doctor Leonardo Bautista, el problema no es de forma, sino que se traslada a un problema de fondo, y es el entendimiento que tienen los contribuyentes sobre la normatividad que resulta bastante técnica y que regula los requisitos para aplicar al RTE.

Finalmente, se indagó sobre los beneficios que había traído para la Fundación haber surtido y concretado de manera satisfactoria el proceso de calificación. Al respecto, se evidencia como el RTE cumple con la función social que se espera, principalmente incentivando a efectuar donaciones en razón del beneficio tributario contemplado en el artículo 257 del Estatuto Tributario “descuento por donaciones a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial”, el cual otorga un descuento tributario del 25 % a aquellas personas que efectúen donaciones a favor de aquellas entidades sin ánimo de lucro que encuadran y materializan su objeto social en actividades meritorias y en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 125.1 del Estatuto Tributario, lo cual tiene como finalidad desarrollar los fines del Estado.

## Conclusiones

A partir de lo anteriormente se pueden concluir varios puntos. En primera medida, se debe resaltar que los requisitos dispuestos por el Estatuto Tributario disponen los requisitos sustanciales que garantizan el cumplimiento de la finalidad del régimen tributario especial. Sin embargo, lo anterior se encuentra complementado con lo dispuesto en los decretos que lo desarrollan, tal como el 2150 de 2017, el cual dispone el procedimiento de calificación al RTE y desarrolla los requisitos formales para probar que se encuadra en los parámetros que le permiten ser calificado como perteneciente a este tipo de régimen.

Ahora bien, otro punto que debe ser tratado es respecto a las cifras, y es que a partir de la información suministrada por parte de la DIAN y en comparación con cifras tomadas de la Cámara de Comercio de Bogotá respecto al número de entidad sin ánimo de lucro creadas, se puede concluir que el porcentaje de entidades que ingresan al régimen es en promedio tan solo del 14,27 % en los últimos tres años.

En cuanto a las problemáticas que se le presentan a los contribuyentes en el proceso de calificación como perteneciente al RTE, se debe remitir al análisis de la información obtenida a partir de los datos suministrados por la DIAN y las entrevistas de campo realizadas al defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero, el doctor Leonardo Andrés Bautista Raba, y al contador de la Fundación Mariana Novoa, el señor Cristian Novoa. A partir de esta información se encuentran puntos en común y es que los principales errores por parte de los contribuyentes son en el cargue de los anexos a la solicitud, esencialmente porque no suben a la plataforma de la DIAN la documentación completa, presentan información errada o información desactualizada.

Sin embargo, con las respuestas obtenidas se pone de presenta una problemática aún más de fondo, y es que los contribuyentes, principalmente aquellas entidades con poca capacidad económica y técnica, no comprende a cabalidad los requisitos que la normatividad vigente dispone, además de presentar problemas en el entendimiento de los cambios normativos. Esto quiere decir que hay una carencia de conocimiento especializado en la materia entidades sin ánimo de lucro que desarrollan actividades meritorias y no reinvierten sus excedentes se quedan sin el acceso al régimen tributario especial, lo cual afecta sustancialmente la finalidad que persigue el régimen.

Es importante resaltar iniciativas como la de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, que busca capacitar y acompañar los procesos de aquellas entidades que presentan problemas con el proceso de calificación. Sin embargo, se debe dejar de presentar la necesidad de ampliar la capacitación a más entidades sin ánimo de lucro, ya que como se señaló previamente el porcentaje de ingreso es realmente bajo. Además, está situación pone de presente una vez más como el lenguaje técnico-jurídico puede fungir como barrera entre la administración y los administrados, inclusive afectando medidas que buscan concretar e incentivar el desarrollo de los fines del Estado.

## Referencias

Cámara de Comercio de Bogotá. (s. f). Open Data, economía dinámica. Entidades sin ánimo de lucro (ESAL).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (s. f.). Calificación. <https://www.dian.gov.co/impuestos/sociedades/Regimen-Tributario-Especial-RTE/Calificacion/Paginas/default.aspx>

### *Normatividad*

Congreso de la República. (29 de diciembre de 2016). Ley 1819 de 2016. Reforma Tributaria.

Congreso de la República. (13 de diciembre de 2022). Ley 2277 de 2022. Reforma Tributaria.

Presidencia de la República. (30 de marzo de 1989). Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989.

Presidencia de la República. (20 de diciembre de 2017). Decreto 2150 de 2017, por el cual se sustituyen los Capítulos 4 y 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1, se adiciona un artículo al Capítulo 2 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 y un inciso al artículo 1.6.1.2.19. y un numeral al literal a) del artículo 1.6.1.2.11. del Capítulo 2 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar las donaciones de que trata el artículo 257 del Estatuto Tributario, el Régimen Tributario Especial en el impuesto sobre la renta y complementario y el artículo 19.5 del Estatuto Tributario.

### *Jurisprudencia*

Consejo de Estado. (6 de febrero de 1987). Sentencia 1444 de 1987. M. P. Policarpo Castillo Dávila

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (6 de septiembre de 2012). Radicación 17650. C. P. Wilson Orlando Ramos Girón.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (9 de septiembre de 2021). Radicación 2186158. C. P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (30 de septiembre de 2021). Radicación 2188740. C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

### *Oficios DIAN*

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. Unidad Informática de Doctrina Impuesto sobre la Renta y Complementarios. (22 de marzo de 2017). Oficio 006263 de 2017.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina. (14 de agosto de 2018). Oficio 021327 de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (23 de noviembre de 2020). Oficio 1504 de 2020. Régimen Tributario Especial (RTE).

Artículo recibido el 28 de junio de 2023.

Aprobado por par 1 el 16 de octubre de 2023.

Aprobado por par 2 el 26 de octubre de 2023.

Para citar este artículo: Higueta Martínez, L. F. (2024). Análisis teórico práctico de los requisitos y problemáticas de calificación como perteneciente al régimen tributario especial. *Revista de Derecho Fiscal*, (24).