

CONCEPTO 8808 DEL 11 DE ABRIL DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 000116 del 08/03/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Contribuyentes con Régimen Tributario Especial
Fuentes formales	ESTATUTO TRIBUTARIO ARTS: 19 y 23 DECRETO 1625 DE 2016 ART: 1.2.15.1.2.

Cordial saludo, señor Correa:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Corresponde explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

En atención a la consulta, en la que señala:

"Nos gustaría una explicación más precisa por parte del área de dirección jurídica o subdirección jurídica de la Dian, respecto a la actualización que deben realizar las entidades sin ánimo de lucro que cuentan con la responsabilidad número 6, y que en el caso particular es una asociación gremial de contadores públicos que cuentan con la responsabilidad 6, que de acuerdo al parágrafo 1 del art 19 del ET, dichas entidades gremiales no debían realizar el proceso de calificación, pero se entiende que debe realizar el proceso de actualización cada año y que ya son clasificadas como ESAL.

La duda radica en que los funcionarios de la Dian en sus capacitaciones de actualización de registro web para las ESAL dicen que dicho proceso solo aplica para entidades con responsabilidad 4 y 5, entonces que pasa con estas instituciones que cuentan con responsabilidad 6? Deben realizar el proceso de actualización? O, deben cambiar su responsabilidad a la 4 ante la Dian antes de realizarla actualización web?”.

Respecto a lo anterior, el parágrafo 1 del artículo 19 y el artículo 23 del mismo estatuto tributario establecen:

"ARTICULO 19. CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.

<Artículo modificado por el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales.

Excepcionalmente, podrán solicitar ante la administración tributaria, de acuerdo con el artículo 356-2, su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se enumeran a continuación:

(...)"

PARÁGRAFO 1o. La calificación de la que trata el presente artículo no aplica para las entidades enunciadas y determinadas como no contribuyentes, en el artículo 22 y 23 del presente Estatuto, ni a las señaladas en el artículo 19-4 de este Estatuto.

(...)"

"ARTÍCULO 23. ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES DECLARANTES.

<Artículo modificado por el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> No son contribuyentes del impuesto sobre la renta los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral; las asociaciones y federaciones de Departamentos y de Municipios, las sociedades o entidades de alcoholicos anónimos, los establecimientos públicos y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado, siempre y cuando no se señale en la ley de otra manera. Estas entidades estarán en todo caso obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio.

Las entidades de que trata el presente artículo deberán garantizar la transparencia en la gestión de sus recursos y en el desarrollo de su actividad. La DIAN podrá ejercer fiscalización sobre estas entidades y solicitarla información que considere pertinente para esos efectos."

Es importante tener claro el concepto de asociación gremial por cuanto es posible que una asociación gremial se confunda con la simple asociación a que hace referencia el artículo 19; del estatuto tributario, y de encajar allí, habría lugar a declarar renta y a cumplir con todas las formalidades del régimen tributario especial, en este orden de ideas, el Concepto 000481 de 2018 abril 27, en uno de sus partes señala:

"(...)

3.2. DESCRIPTOR: No contribuyentes

¿Qué se entiende por Asociaciones Gremiales?

Sobre el término objeto de inquietud, es oportuno traer a colación lo señalado por el ad quem en Sentencia 14161 de 2005, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, donde recordó que:

"(...) no existe definición legal de "asociación gremial" por lo tanto, debe acudir a definiciones tanto de doctrinantes como de uso corriente para desentrañar su significado.

En primer lugar "Asociación" es definida por el Diccionario de la Lengua Española en su segunda acepción como "Conjunto de los asociados para un mismo fin y, en su caso, persona jurídica por ellos conformada."

La Constitución Política de Colombia contempla el derecho de libre asociación en el artículo 38 en estos términos:

"Se garantiza el derecho de libre asociación para el desarrollo de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad."

Para el doctrinante José Ignacio Narváez García Derecho Mercantil Colombiano, Teoría General de las Sociedades, Octava Edición, Legis. Pág. 29.

"las asociaciones se constituyen y funcionan con arreglo a las disposiciones que para las corporaciones contiene el Código Civil, aunque algunas están sujetas a regímenes específicos. Pero el común denominador de la asociación -que es el género- y de la sociedad- que es una de sus especies- reside en que son uniones voluntarias, duraderas y organizadas, de personas que tienen en mira la consecución de un fin unitario. (...) son uniones organizadas porque la coordinación de esfuerzos individuales en pos de la finalidad común superior exige órganos que faciliten la formación de voluntad social y dirijan su cumplimiento; (...)"

En tratándose de las asociaciones sin ánimo de lucro, la Corte Suprema de Justicia en sentencia de fecha 10 de agosto de 1997, las definió como:

"Pluralidad de personas que reúnen sus esfuerzos y actividades para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo".

La ausencia del ánimo de lucro se traduce en que la finalidad de la asociación no sea la de repartir entre sus asociados las utilidades que de la misma resulten de acuerdo con unas cuotas de antemano fijadas, (artículo 98 del Código de

Comercio)

Ahora bien, según el Diccionario de Lengua Española, "Gremial" significa: "Pertenciente a un gremio, oficio o profesión" y según la misma Obra, "Gremio" es el "Conjunto de personas que tienen un mismo ejercicio, profesión o estado social"

De acuerdo a lo anterior, considera la Sala que haciendo uso de estas expresiones, podría entenderse por asociación gremial sin ánimo de lucro, como aquella **persona jurídica conformada por la agrupación de personas que tienen un mismo ejercicio o profesión y que pretenden en defensa de sus intereses comunes la consecución de un fin unitario, despojada de la finalidad de la distribución o reparto entre sus miembros de las utilidades o rendimientos que de la misma resulten.**

En efecto, una asociación gremial surge por la necesidad del ser humano de agruparse con otros semejantes con los que comparten las mismas actividades o afinidades vocacionales en aras a satisfacer todos los requerimientos y objetivos que le son inherentes y los singularizan dentro la sociedad..." (Negrita y subrayado fuera de texto)

De acuerdo a lo reproducido anteriormente, es del resorte de cada contribuyente, en especial las entidades que se consideran sin ánimo de lucro para efectos tributarios evaluarse si cumple los preceptos legales para enmarcarse como entidades del artículo del 19 del Estatuto Tributario y por consiguiente, cumplir con las obligaciones sustanciales y formales que le corresponde a esa clasificación, o si considera que se enmarca dentro del artículo 23 del Estatuto Tributario, es decir; entidades no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio.

Así, es importante señalar que no por el hecho de unirse varias personas para la conformación de una entidad, se pueden calificar automáticamente como una asociación gremial, éstas, deben ajustarse a lo que ha venido manifestando el Consejo de Estado en sus diferentes sentencias mencionadas anteriormente. Este despacho destaca, de la jurisprudencia citada, que el objetivo que las orienta es la defensa de sus intereses comunes para la consecución de un fin unitario, lo que de suyo implica el fortalecimiento del oficio o profesión por el cual se crearon y su subsistencia está basada, por regla general, en los aportes que realizan los agremiados.

Finalmente, en este punto es preciso recordar lo señalado en el artículo 364-1 del E.T. el cual, al consagrar la cláusula general para evitar la efusión fiscal, dispone en su parágrafo que esta resulta aplicable a entidades no contribuyentes declarantes y no declarantes.

(...)"

Por su parte, el artículo 1.2.1.5.1.2., del Decreto 1625 de 2016, consagra:

Artículo 1.2.1.5.1.2. Entidades contribuyentes del Régimen Tributario Especial. Podrán ser contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario del Régimen Tributario Especial de que trata el Título VI del Libro Primero del

Estatuto Tributario, las siguientes entidades del artículo 19 del Estatuto Tributario, siempre que desarrollen las actividades meritorias enumeradas en el artículo 359 del Estatuto Tributario, que sean de interés general y a ella tenga acceso la comunidad, y que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes sean 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:

- 1. Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro.*
- 2. Las instituciones de educación superior aprobadas por el Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación - ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro.*
- 3. Los hospitales constituidos como personas jurídicas, sin ánimo de lucro.*
- 4. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud y Protección Social, o por las autoridades competentes.*
- 5. Las ligas de consumidores.*

Parágrafo 1. Las entidades de que trata el presente artículo, para pertenecer al Régimen Tributario Especial deberán solicitar y obtener la calificación de que trata el artículo 356-2 del Estatuto Tributario y actualizarla conforme con lo previsto en el artículo 356-3 del Estatuto Tributario y en los artículos 1.2.1.5.1.3., 1.2.1.5.1.4., 1.2.1.5.1.5. y 1.2.1.5.1.9. de este decreto.

Parágrafo 2. Las entidades a las que se refiere el parágrafo transitorio 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario, que a 31 de diciembre de 2016 se encuentren clasificadas dentro del Régimen Tributario Especial continuarán en este régimen y para su permanencia deberán cumplir con la acreditación de los documentos exigidos y el procedimiento establecido en los artículos 356-2 y 364-5 del Estatuto Tributario y en el artículo 1.2.1.5.1.11. de este Decreto.

Las entidades a las que se refiere el parágrafo transitorio 2 del artículo 19 del Estatuto Tributario, que a 31 de diciembre de 2016 se encuentren legalmente constituidas y determinadas como no contribuyentes del impuesto, se entenderán automáticamente clasificadas en el Régimen Tributario Especial y para su permanencia deberán cumplir con la acreditación de los documentos exigidos y el procedimiento establecido en los artículos 356-2 y 364-5 del Estatuto Tributario y en el artículo 1.2.1.5.1.11. de este decreto.

Parágrafo 3. Lo dispuesto en este artículo no aplica para las entidades señaladas en los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, conforme

con lo previsto en el Parágrafo 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario,
negrilla y subrayado fuera de texto.

Con fundamento en lo anterior, las asociaciones gremiales, por ser entidades no contribuyentes declarantes de que trata el artículo 23 del Estatuto Tributario, siempre y cuando cumplan con la definición establecida en el Concepto Unificado de ESAL, no deberán realizar el proceso de calificación, como tampoco, el proceso de actualización por expresa disposición de la Ley y el reglamento.

En estas circunstancias, las asociaciones gremiales dada su calidad de no contribuyentes, deberán presentar la relación de ingresos y patrimonio y demás obligaciones derivadas de dicha calidad.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 607 99 99 Ext: 904101
Bogotá D.C.