



100208192-1440

Bogotá, D.C., 23 de noviembre de 2022.

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta textualmente lo siguiente:

“¿La actividad de construcción y entrega de vivienda de interés social desarrollada por una ESAL dentro de sus programas de desarrollo social, con el objeto de proteger, asistir y promover las condiciones de vivienda digna de la población vulnerable se enmarca como una actividad meritoria a la luz del literal a) del Numeral 5 del artículo 359 del Estatuto Tributario?” (subrayado fuera de texto)

Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes:

El artículo 359 de Estatuto Tributario señala:

“ARTICULO 359. OBJETO SOCIAL. <Artículo modificado por el artículo 152 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El objeto social de las entidades sin ánimo de lucro que hace procedente su admisión al Régimen Tributario Especial de que trata el presente Capítulo y el artículo 19 del presente Estatuto, deberá corresponder a cualquiera de las siguientes actividades meritorias, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad:

(...)

5. Actividades de desarrollo social, que comprende las siguientes actividades:

a) Protección, asistencia y promoción de los derechos de las poblaciones de especial protección constitucional, minorías, poblaciones en situación de vulnerabilidad, exclusión y discriminación; tales como niños, niñas, adolescentes y jóvenes, personas con discapacidad,



personas mayores, grupos y comunidades étnicas, víctimas del conflicto, población desmovilizada, mujeres, población con orientación sexual e identidad de género diversa, población reclusa, población en situación de pobreza y pobreza extrema, población rural o campesina, entre otras;

(...)" (subrayado fuera de texto)

Para efectos de lo consultado, también es pertinente remitirse al Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018 sobre Entidades sin Ánimo de Lucro y Donaciones, en el cual se expresó:

"El elemento característico de estas entidades es la ausencia de lucro, el cual está relacionado con que no haya una distribución o reparto de utilidades a sus miembros, tesis que, de acuerdo al precedente judicial del Consejo de Estado, en Sentencia número 1444 del 6 de febrero de 1987, M. P. POLICARPO CASTILLO DÁVILA, también precisa de la siguiente manera:

"El criterio de lucro o las finalidades de lucro no se relacionan, no pueden relacionarse a las utilidades obtenidas, sino a la destinación que se les dé. La estipulación o norma, que elimina los fines de lucro, es la que tiene como consecuencia, la de que los rendimientos o utilidades obtenidas no sean objeto de distribución o reparto entre socios o integrantes de la persona moral que las genera. Este criterio o concepto ha sido tradicionalmente concebido y respetado siempre."

Con fundamento a lo anterior, una entidad sin ánimo de lucro corresponde a una persona jurídica capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones, cuya finalidad es que sus utilidades o beneficios sean reinvertidos en el objeto social para el cual han sido creadas, es decir, la finalidad no es repartir las utilidades a sus miembros, llámese asociados, fundadores o cooperados."

(...)

(...) el artículo 359 del E.T. establece una lista cerrada y/o específica de actividades meritorias, las cuales están orientadas principalmente al servicio de la comunidad, la promoción de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución, así como a la participación ciudadana, esto, en línea con la finalidad que debe orientar su creación (...)" (subrayado fuera de texto)

No sobra mencionar que, en lo referente al desarrollo de actividades diferentes a la actividad meritoria, en el citado Concepto General Unificado se indicó:

"El desarrollo de la actividad meritoria es la razón de ser de una entidad sin ánimo de lucro, pues esta ayuda al Estado en el cumplimiento de las finalidades que le han sido atribuidas y constituye un requisito fundamental para efectos de obtener la calificación en el R.T.E. del impuesto sobre la renta y complementario.

Sin perjuicio de lo anterior, hace parte de la realidad de muchas de estas entidades la necesidad de proveer recursos a partir de fuentes diferentes a las donaciones, con el fin de subsistir y cumplir con el objeto para la cual se crearon, sin que esto signifique el cambio misional que orienta a la entidad para la cual se creó y que le permite su calificación en el régimen.



Esta realidad ha sido reconocida por el legislador, así como por la reglamentación expedida y en esa medida, el desarrollo por parte de las entidades sin ánimo de lucro de actividades diferentes a la actividad meritoria de la cual se puede obtener un ingreso no se encuentra prohibida y gozará de exención en el impuesto sobre la renta, siempre y cuando se reinvierta en el desarrollo de la actividad meritoria en los términos del artículo 1.2.1.5.1.27. del Decreto 1625 de 2016.

De lo analizado en este punto, es importante precisar que según el inciso tercero del artículo 358 del E.T. y el artículo 1.2.1.5.1.36. del Decreto 1625 de 2016, los ingresos obtenidos por las entidades del Régimen Tributario Especial, correspondientes a la ejecución de contratos de obra pública y de interventoría suscritos con entidades estatales, cualquiera que sea su modalidad, estarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios. (subrayado fuera de texto)

Por último, frente a la Clasificación de Actividades Económicas - CIIU, es menester tener en cuenta “el principio general de interpretación jurídica según el cual donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al intérprete” (cfr. Corte Constitucional, M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, Sentencia C-317/12).

Así las cosas, ya que en el artículo 359 del Estatuto Tributario no se asocian las actividades meritorias a códigos específicos de actividades económicas, mal haría este Despacho en llevar a cabo ello a partir de una labor de interpretación, cuando tal distinción no la realizó el legislador.

Así, es de colegir que:

- De conformidad con el artículo 359 *ibidem*, las entidades sin ánimo de lucro deben tener por objeto social alguna de las actividades meritorias consagradas en dicha disposición (listado taxativo), las cuales, en todo caso, deben ser interés general y a ellas debe tener acceso la comunidad.
- Acorde con el parágrafo 1° del citado artículo 359 “Se entenderá que la actividad es de interés general cuando beneficia a un grupo poblacional (sector, barrio o comunidad determinada)” (subrayado fuera de texto).

A su vez, en el parágrafo 2° de la misma norma se aclara que “Se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando cualquier persona natural o jurídica puede acceder a las actividades que realiza la entidad sin ningún tipo de restricción, excepto aquellas que la ley contempla y las referidas a la capacidad misma de la entidad. Asimismo, se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando hace oferta abierta de los servicios y actividades que realiza en desarrollo de su objeto social, permitiendo que terceros puedan beneficiarse de ellas, en las mismas condiciones que los miembros de la entidad, o sus familiares” (subrayado fuera de texto).

- Uno de los requisitos para calificarse como contribuyente del RTE es que los aportes no sean objeto de reembolso, “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” (subrayado fuera de texto).



Con base en los elementos antes expuestos, corresponderá al peticionario definir -en su caso particular- si la actividad de construcción y entrega de vivienda de interés social (desarrollada por una entidad sin ánimo de lucro) se trata de una actividad meritoria o no, a la luz del artículo 359 del Estatuto Tributario (en particular el literal a) del numeral 5), considerando elementos como el interés general y el acceso a la comunidad.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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 ícono de “Normatividad” – “Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Proyectó: Luz Ángela Guerrero Salcedo