



ACREDITACIÓN
INSTITUCIONAL EN
ALTA CALIDAD
Resolución 008607 de mayo 16 de 2022

**Condiciones de Acceso y permanencia en el Régimen Tributario Especial para las Fundaciones Sin
Ánimo de Lucro en Colombia a partir de la Ley 1819 de 2016**

Jose River Leal Tapiero

Autor

Artículo de investigación presentado para optar por el título Magister en Tributación y Derecho
Tributario

Asesores

Director: Luis Fernando Martínez Sierra, Magister en Tributación y Política Fiscal

Codirectora: Liliam Betancur Jaramillo, Magíster en Contabilidad

Universidad Autónoma Latinoamericana (UNAULA)

Escuela de Posgrados

Maestría en Tributación y Derecho Tributario

Medellín, Antioquia, Colombia

2026

Marino de Jesús Cardona Duque

Rector

Universidad Autónoma Latinoamericana

Hernán Darío Aguiar Garcés

Decano de Escuela de Posgrados

Gonzalo Alonso Cardona Alzate

Coordinador de la Maestría en Tributación y Derecho Tributario

El trabajo de grado fue sustentado el **06 de octubre de 2026** y obtuvo una aprobación unánime de conformidad con el Acuerdo 195 del Consejo Académico de 2016, lo cual quedó en el consignado en el acta de evaluación de trabajos de grado # **02 de 2026**.

Condiciones de Acceso y permanencia en el Régimen Tributario Especial para las Fundaciones Sin Ánimo de Lucro en Colombia a partir de la Ley 1819 de 2016

José River Leal Tapiero

Especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría Forense, Contador Público, jose.leal5445@unaula.edu.co,
joserivercontador@hotmail.com

Resumen

Las fundaciones (ESAL) desempeñan un papel significativo al canalizar recursos hacia fines de interés general, contribuyendo a la reducción de desigualdades sociales. En Colombia estas organizaciones pueden acceder al Régimen Tributario Especial (RTE), mecanismo que otorga beneficios fiscales al cumplir requisitos para garantizar la transparencia, la adecuada asignación de recursos y el control fiscal. En este contexto, el objetivo del estudio es analizar críticamente las condiciones del RTE a partir de la ley 1819 del 2016, determinando si han sido razonables o desproporcionadas en relación con los fines de control tributario y la posibilidad de acceso al beneficio fiscal. Desarrollándolo bajo un enfoque cualitativo descriptivo-interpretativo, realizando revisión de documentos fiscales y profundizando con entrevistas semiestructuras. Las condiciones de acceso y permanencia en el Régimen Tributario Especial persiguen finalidades constitucional y tributariamente legítimas de control, transparencia y adecuada destinación de los recursos y, en términos generales, presentan una relación de idoneidad con tales finalidades. No obstante, su aplicación uniforme puede generar cargas de cumplimiento materialmente diferenciadas según la capacidad administrativa, financiera y tecnológica de las fundaciones, particularmente de las organizaciones pequeñas, circunstancia que exige valorar jurídicamente si el diseño normativo incorpora mecanismos suficientes de diferenciación y adecuación de las cargas.

Palabras Claves

Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL), fundaciones, economía solidaria, régimen tributario especial.

Abstract

Foundations (non-profit entities) play a significant role in channeling resources toward purposes of general interest, thereby contributing to the reduction of social inequalities. In Colombia, these organizations can access the Special Tax Regime (RTE), a mechanism that grants tax benefits upon fulfillment of requirements designed to ensure transparency, proper resource allocation, and fiscal oversight. In this context, the study aims to critically analyze the RTE conditions established by Law 1819 of 2016, determining whether they are reasonable or disproportionate regarding tax control objectives and the feasibility of accessing the tax benefit. The study employs a qualitative descriptive-interpretative approach, involving a review of tax documents and in-depth semi-structured interviews. The conditions for accessing and maintaining status within the Special Tax Regime pursue constitutionally and fiscally legitimate objectives—namely oversight, transparency, and the proper allocation of resources—and, generally speaking, are well-suited to these purposes. However, their uniform application can create compliance burdens that vary significantly depending on the foundations' administrative, financial, and technological capacities—particularly for smaller organizations—a circumstance that necessitates a legal assessment of whether the regulatory design incorporates sufficient mechanisms to differentiate and adjust these burdens.

Keywords

Non-profit-making entities (ESAL), Foundations, solidarity economy, special tax regime.

1. Introducción

En Colombia, las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) “son personas jurídicas constituidas por la voluntad de asociación o creación de una o más personas, cuya finalidad principal no es obtención de beneficios económicos, sino el desarrollo de actividades de intereses altruistas, humanitario, artístico o comunitario” (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], 2024). Dentro de este grupo, las fundaciones desempeñan un papel vital en el bienestar social, la promoción de derechos sociales y el

desarrollo del principio constitucional de solidaridad social. A lo largo de la historia, estas entidades se han formado como patrimonios autónomos con un propósito social y, por lo tanto, han sido tratadas como contribuyentes de renta a una tarifa especial como resultado del valor público de sus actividades.

Sin embargo, la reforma tributaria por la Ley 1819 de 2016 cambió sustancialmente este modelo. Dado que las organizaciones sin ánimo de lucro tenían unas condiciones diferentes dentro del régimen tributario especial, según el decreto 4400 de 2004 las fundaciones eran contribuyentes pertenecientes a este régimen cumpliendo con 3 condiciones específicas mencionadas en el artículo 1° numero 1: Primero que su propósito social fuera la “realización de actividades de salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica, o tecnológica, ecológica, protección ambiental o programas de desarrollo social” , segundo, que sea una actividad de intereses general y tercero que los excedentes se reinvirtieran en el propósito social.

Antes de la implementación de la Ley 1819 de 2016, las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) en Colombia, incluidas las fundaciones acogidas al Régimen Tributario Especial (RTE), se enfrentaban a problemas relacionados con prácticas irregulares. Estas incluían la evasión fiscal y actos de corrupción derivados de aprovechar la tarifa reducida del 20 % en impuesto sobre la renta. Sin embargo, muchas fundaciones desviaban los fondos para fines comerciales o lucrativos, lo que llevó a grandes escándalos, como por ejemplo en el Departamento de Sucre, donde se utilizaron contratos públicos para apropiaciones indebidas y presentación de certificaciones falsas. Ante esto, la reforma tributaria buscó mejorar los mecanismos de control, transparencia y fiscalización sobre las ESAL con el fin de garantizar el cumplimiento de su objeto social y evitar el mal uso del régimen especial, aunque su implementación evidenció retos administrativos y resistencia en el cumplimiento por parte de las entidades y autoridades involucradas (Chica & Martínez, 2020).

Es así como la reforma incluyó los procesos de calificación, actualización y readmisión, la cual tenía como objetivo mejorar la transparencia, la rendición de cuentas y la gobernanza del tercer sector. Las organizaciones que pertenecían al RTE antes de la reforma tributaria, no estaban obligadas a publicar documentación en plataformas web; asimismo, disfrutaban de otros beneficios fiscales al no presentar renta por comparación patrimonial, además, el tiempo de firmeza de las declaraciones era de 2 años, que se convirtió en 3 años con la Ley 1819 de 2016. Con estos cambios durante los años 2017 y 2018 se vio una disminución de fundaciones inscritas e incluso como menciona Chica y Martínez (2020) en la investigación realizada a las 62 fundaciones que contrataban con la gobernación del sucre, “solo

una fundación encuestada solicitó a la DIAN la permanencia en el RTE” (Chica & Martínez, 2020, p. 151). Dado que otras fundaciones reconocían que su objeto social no cumplía con las actividades meritorias estipuladas en el art 359 del estatuto tributario. De igual manera indicaron según Chica y Martínez (2020) “que el trámite más exigente es la creación de una página Web donde se publique el total de pagos salariales de los miembros de los órganos de administración, los nombres de los miembros directivos e información patrimonial” (p. 152). Es decir, al solicitarle a las fundaciones mayor transparencia del manejo de los recursos, algunas presentaron problema al entregar la información y prefirieron no pertenecer el RTE. Esto evidencia que son pocas las fundaciones que deciden cumplir con toda la ley 1819 de 2016.

Ahora bien, de acuerdo con la ley 1819 de 2016 las organizaciones contaban hasta el 31 de marzo de cada año para la presentación de los procesos de calificación, actualización y readmisión, pero con la ley 2277 de 2022 se realizaron modificaciones a los artículos 23 y 24 Estatuto tributario, a través de los cuales se fortalecieron los mecanismos de control, actualización y permanencia dentro del Régimen Tributario Especial. E incorporó la ampliación de los plazos para la presentación del proceso de actualización anual hasta el 30 de junio de cada año.

Frente a esta situación surge el interrogante que oriente el presente estudio: ¿Cómo las condiciones de acceso y permanencia en el Régimen Tributario Especial establecidas a partir de la Ley 1819 de 2016 resultan proporcionales frente a sus finalidades de control tributario y a las capacidades de cumplimiento de las fundaciones sin ánimo de lucro en Colombia? En este sentido, el objetivo general se centra en analizar las implicaciones de las condiciones de acceso y permanencia en el Régimen Tributario Especial establecidas a partir de la Ley 1819 de 2016 para las fundaciones sin ánimo de lucro en Colombia, considerando los beneficios del régimen, los requisitos exigidos y los desafíos jurídicos, administrativos y tecnológicos asociados a su cumplimiento. Para lograr este objetivo se describieron los principales beneficios del RTE; se evaluaron los requisitos administrativos necesarios para la permanencia en el RTE; y se comprendieron los desafíos jurídicos, administrativos, tecnológicos y operativos que enfrentan las fundaciones sin ánimo de lucro en el cumplimiento de las condiciones de acceso y permanencia en el RTE.

2. Fundaciones, como entidades sin ánimo de lucro (ESAL)

Las fundaciones son entidades sin ánimo de lucro (ESAL), entidades económicas que están integradas en una Economía Solidaria en Colombia como un sistema social de organización socioeconómica “cultural y ambiental” en el cual las fuerzas sociales están “organizadas en formas asociativas identificadas por prácticas autogestionarias solidarias, democráticas y humanistas, sin ánimo de lucro para el desarrollo integral del ser humano como sujeto, actor y fin de la economía” (ley 454 de 1998). Este modelo es compatible con la economía de mercado y ha surgido como una forma de aliviar las fallas del mercado y las divisiones sociales en el sistema de acumulación como el capitalismo. Laville (2010), escribe que a pesar de las desigualdades económicas que existen hoy en día, la solución a esto es un mecanismo institucional para democratizar la economía mediante el uso social del dinero, público o voluntario, el futuro de la vida y el capital social es más importante que la rentabilidad del capital (Bauhardt, 2014).

De hecho, las fundaciones en Colombia se entienden como portales para la distribución de un patrimonio para intereses altruistas y generales, su estructura y operación están reguladas con fines tributarios, de transparencia y pueden ser consideradas como ESAL por el artículo 19 del Estatuto Tributario siempre que estén compuestas por escritura pública o documento privado, estas fundaciones están reguladas principalmente por el Decreto 2150 de 2017, con adiciones recientes relativas a la transparencia en las donaciones introducidas por la Ley 2196 de 2022. Este documento sigue siendo relevante para fines altruistas y sin ánimo de lucro, dedicando recursos al interés general a través de donaciones o actividades meritorias. Las fuentes típicas de ingresos incluyen donaciones no reembolsables (que pueden ser deducibles para el donante hasta el 30% de los ingresos brutos, si la fundación está calificada en el RTE), subvenciones públicas, rendimientos patrimoniales y ventas relacionadas (Cámara de Comercio de Bogotá, 2020).

La memoria económica según los requisitos del RTE establecidos en el artículo 359 del Estatuto Tributario, para las entidades que tienen ingresos superiores a 160.000 UVT (aproximadamente \$8.000 millones para 2026) debe presentar una información detallada en un archivo pdf, firmada por representante legal y revisor fiscal donde se detalle las donaciones efectuadas con la información de cada donatario, información detallada de las subvenciones y demás fuentes de ingresos, también se debe aclarar las asignaciones permanentes, en curso e inversiones vigentes. Todo esto debe estar

aprobado en actas de asamblea, estas decisiones deben ser certificadas por el revisor fiscal, quien verifica de igual manera que no se esté realizando distribución indirecta de excedentes a través de contratos onerosos con directivos, cuyo límite de ingresos es de 3.500 UVT anuales sin justificación económica adecuada. Estos procedimientos y requisitos están regulados por el Decreto 2150 de 2017, complementado por la Ley 2196 de 2022 que añade disposiciones en materia de transparencia en las donaciones.

La solicitud de esta información busca asegurar que se pueda seguir la pista de los recursos manejados por las ESAL y comprobar que los excedentes se usan en actividades meritorias. Por eso, la memoria económica, las certificaciones y el trabajo del revisor fiscal son mecanismos de control que ayudan a conectar la información financiera de la fundación con el cumplimiento de su objeto social. Así, estos requisitos no deben verse, por sí solos, como trabas injustificadas. Pues cumplen una función de transparencia y permiten rendir cuentas ante la administración tributaria, los donantes y la sociedad.

Desde una perspectiva contable y tributaria, Franco y Martínez (2012) plantean la necesidad de armonizar los requerimientos de información financiera y fiscal, reconociendo que ambas dimensiones responden a finalidades diferentes, pero pueden articularse mediante procedimientos que permitan satisfacer las necesidades de información de sus respectivos usuarios. Este planteamiento resulta pertinente para comprender las obligaciones de las fundaciones pertenecientes al Régimen Tributario Especial, en tanto la información contable no solo constituye un instrumento de representación de su realidad económica, sino que también proporciona elementos para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y la destinación de sus recursos. En consecuencia, la exigencia de información financiera y fiscal adquiere relevancia como mecanismo de transparencia y control, aunque su cumplimiento debe examinarse considerando las capacidades administrativas y tecnológicas de estas organizaciones.

3. Régimen Tributario Especial (RTE)

Los regímenes tributarios son conjuntos de normas que, de forma sustantiva y procedimentalmente en función de la capacidad, tamaño, naturaleza, o finalidad. Los sistemas tributarios hoy en día consideran la existencia de varios regímenes tributarios para abordar la

desigualdad, resolver el sistema general de tributación y, por lo tanto, recaudar de manera más eficiente. Desde esta perspectiva, Keen y Lockwood (2010) se refieren a la segmentación, en virtud de la normativa, y la describen como una práctica que permite a los Estados “ajustar el diseño del impuesto a distintos perfiles de contribuyentes, disminuyendo incentivos a la evasión y mejorando el cumplimiento” (p.138).

En la misma línea, la doctrina tributaria latinoamericana resalta la existencia de regímenes diferenciados como una respuesta a la heterogeneidad tanto de forma económica como jurídica, de los contribuyentes, con el objetivo de evitar que un régimen tributario singular genere distorsiones regresivas o genere incentivos a la informalidad (Gómez-Sabañi & Morán, 2016). Al respecto, Lizarazo (2023) concluye que la existencia de regímenes tributarios diferenciados responde a la necesidad de equilibrar la suficiencia recaudatoria con la justicia tributaria, particularmente en economías con altos niveles de informalidad y, es en ese escenario que, Colombia cuenta con diferentes regímenes tributarios, dirigidos según criterios que permite la agrupación más cercana a lo ideal, comprendiendo las grandes desigualdades de la estructura formal e informal del país.

Están el régimen Ordinario es el esquema general de tributación donde se encuentra la mayoría de los contribuyentes tanto personas jurídicas como naturales; el Régimen Simple busca facilitar el cumplimiento de obligaciones y promueve la formalización empresarial; y el Régimen Tributario Especial se aplica a entidades Sin Ánimo de lucro que desarrollan actividades meritorias y de interés general. A diferencia del demás régimen, el RTE condiciona sus beneficios fiscales en la reinversión de los excedentes en su objeto social, la transparencia y la adecuada destinación de los recursos. Por esta razón, el RTE constituye el objeto de la presente investigación, específicamente en lo relacionado con la proporcionalidad de las condiciones de acceso y permanencia exigidas.

La consolidación del RTE en Colombia implementada en 2016, fue una de las primeras reformas estructurales en las políticas económicas y fiscales colombianas destinadas para reducir la evasión fiscal y fortalecer el control sobre ESAL. Las entidades solidarias estaban completamente exentas (0% de impuesto) del impuesto sobre la renta antes de esta reforma estructural, siempre que mostraran los ingresos de la ejecución de excedentes en programas educativos y que cumplieran con el beneficio social neto (Gamboa, 2020). Este nuevo escenario de la política fiscal colombiana está siendo provocado por el creciente número de estructuras corporativas clasificadas como ESAL que no pagan impuestos para ocultar ganancias y evadir el impuesto. Para este fin, el Estado introdujo un sistema de clasificación

y permanencia obligatoria, además de un aumento gradual del impuesto hasta el 20%, y los beneficios fiscales quedaron vinculados a un grupo de requisitos determinado por la normatividad tributaria.

En este sentido, el Régimen Tributario Especial (RTE) se refiere a un conjunto de normas tributarias aplicables a algunas entidades sin ánimo de lucro que se centran en el desarrollo de actividades meritorias y la ausencia de ánimo de lucro (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], 2024) Los principales beneficios son la exención total del impuesto sobre la renta si los excedentes netos se destinan íntegramente a su objeto social es decir la actividad meritoria en el año siguiente, y en el caso de no reinvertirla se debe tributar a tarifa del 20%.

Figura 1.

Procesos principales del Régimen Tributario Especial aplicables a las ESAL



Nota: Tomado de Régimen Tributario Especial, por Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), 2024, p. 14.

Dentro de este Régimen se encuentran las asociaciones, corporaciones, fundaciones, cooperativas y demás organizaciones contempladas en los artículos 19 y 19-4 del Estatuto Tributario, siempre que su objeto social sea de interés general y esté relacionado con una de las actividades meritorias mencionadas en el artículo 359 del mismo estatuto. Para las fundaciones, el acceso y permanencia dentro del Régimen Tributario Especial no depende únicamente de su constitución como entidades sin ánimo de lucro, sino también en su cumplimiento de una serie de procedimientos

administrativos, tributarios y documentales establecidos por la administración tributaria. En este contexto, el régimen incluye procesos relacionados con la calificación, permanencia, actualización anual de información, registro web y verificación del cumplimiento de requisitos legales, así como los mecanismos para mejorar la transparencia, el control fiscal y la adecuada destinación de los recursos.

En la siguiente figura se resume los principales procesos administrativos que conforman el RTE para las entidades sin ánimo de lucro.

Como resultado, el Régimen Tributario Especial no es solo una estructura fiscal para las entidades sin ánimo de lucro, sino también una herramienta de control orientado a garantizar la transparencia, la destinación adecuada de los recursos y el cumplimiento de las actividades meritorias.

4. La proporcionalidad como criterio jurídico de análisis de las condiciones del Régimen Tributario Especial.

En este contexto, la valoración de las condiciones de acceso y permanencia en el RTE no puede limitarse a determinar si su cumplimiento resulta fácil o difícil para las fundaciones, sino que requiere establecer un parámetro jurídico que permita examinar la relación entre las cargas impuestas y las finalidades que justifican su existencia. En términos de tributaria, el legislador dispone de un amplio margen de configuración para establecer tributos, beneficios y las condiciones necesarias para acceder a ellos; sin embargo, se encuentran restricciones en los principios constitucionales de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, así como en los criterios de razonabilidad y proporcionalidad. La Corte Constitucional [CC] ha precisado que estos últimos constituyen límites a la potestad de configuración legislativa tributaria y buscan impedir la imposición de cargas excesivas o carentes de justificación constitucional (CC, 2023, Sentencia C-503/23).

Además de lo dicho, la proporcionalidad constituye un instrumento jurídico para establecer si existe una relación constitucionalmente admisible entre una medida, la finalidad que persigue y las cargas que produce. En su formulación más completa, el juicio comprende los subprincipios de: 1. la idoneidad permite establecer si la medida contribuye a alcanzar la finalidad propuesta; 2. la necesidad indaga por la existencia de alternativas igualmente eficaces y menos lesivas; y 3. la proporcionalidad en

sentido estricto confronta los beneficios constitucionales obtenidos mediante la medida con las restricciones que esta ocasiona sobre otros principios o derechos (CC, 2020, Sentencia C-118/20).

En particular, La intensidad del examen de la proporcionalidad puede incrementarse cuando concurren circunstancias constitucionalmente relevantes, como la afectación de derechos fundamentales o la existencia de indicios de arbitrariedad. Por ello, no resulta metodológicamente correcto presumir que toda carga administrativa, económica o tecnológica que resulte onerosa para una fundación sea, por ese solo hecho, jurídicamente desproporcionada (CC, 2023, Sentencia C-503/23). En consecuencia, la aplicación formalmente idéntica de una obligación no permite concluir, por sí sola, que sus efectos sean materialmente equivalentes respecto de organizaciones que presentan diferentes capacidades económicas, administrativas o tecnológicas.

5. Metodología

El enfoque de este estudio es cualitativo, la cual, según Creswell (2007), se centra en comprender e interpretar significados, experiencias y realidades sociales en contextos específicos, utilizando como base datos que no son numéricos como son las entrevistas, documentos y opiniones. Este método de investigación de tipo cualitativa, a diferencia de la cuantitativa que se enfoca en el qué y en el cuánto, se enfoca en el por qué y en el cómo.

En este sentido, es natural caracterizar el estudio actual como una investigación de tipo descriptiva-interpretativa en la que se estudia un fenómeno que, aun siendo regulado normativamente, pero carece de comprensión, deficiencias en su operatividad y escasa sistematización en el ámbito académico.

Así, no se busca describir el Régimen Tributario Especial (RTE) de manera puntual; se busca indagar y explicar, desde la experiencia, ¿Cómo las condiciones de acceso y permanencia en el Régimen Tributario Especial establecidas a partir de la Ley 1819 de 2016 resultan proporcionales frente a sus finalidades de control tributario y a las capacidades de cumplimiento de las fundaciones sin ánimo de lucro en Colombia? Esta aproximación es la que permite analizar críticamente las condiciones del RTE a partir de la ley 1819 de 2016, determinando si han sido razonables o desproporcionadas en relación con

los fines de control tributario y la posibilidad de acceso al beneficio fiscal, especialmente para las pequeñas fundaciones.

El análisis se estructuró a partir de tres dimensiones articuladas con los objetivos específicos: los beneficios asociados al RTE, los requisitos administrativos y tecnológicos para su cumplimiento y los desafíos jurídicos, administrativos y operativos identificados en su implementación. En este sentido, para el desarrollo de la investigación se utilizaron tres técnicas principales de recolección de información, con el fin de fortalecer la validez del análisis mediante un proceso de triangulación de fuentes.

- Entrevistas semiestructuradas

Como técnica de recolección de información, se realizaron diez entrevistas semiestructuradas mediante muestreo intencional, seleccionando participantes con experiencia directa en la gestión, supervisión, asesoría o cumplimiento del RTE. Participaron: - siete actores vinculados a fundaciones, - un funcionario de la DIAN, - un revisor fiscal externo de ESAL y - un consultor tributario especializado; esta selección pretende incorporar diferentes perspectivas sobre la aplicación del régimen (Anexo B). Para su desarrollo, se crearon 15 preguntas a partir de: 1. los beneficios del RTE, 2. los requisitos administrativos y tecnológicos, 2. los desafíos jurídicos y normativos y 3. los efectos del cumplimiento sobre la gestión misional. (Anexo A).

El número de entrevistas no respondió a criterios de representatividad estadística ni de saturación teórica, su selección respondió a la pertinencia y diversidad de las experiencias requeridas para los objetivos de la investigación y a su función de profundizar y contrastar los resultados del análisis normativo y documental. En consecuencia, los testimonios se interpretaron dentro del contexto de los participantes consultados, sin pretensión de generalización al conjunto de fundaciones pertenecientes al RTE. Esta delimitación es consistente con Hennink et al. (2017), quienes señalan que la suficiencia de las entrevistas cualitativas depende del propósito y profundidad analítica buscados.

- Revisión documental y normativa

Se llevo a cabo una revisión documental y normativa para identificar los principales requisitos legales y administrativos que rigen el acceso y permanencia de las entidades sin ánimo de lucro en el Régimen Tributario Especial.

Entre los documentos examinados se encontraban las normativas fiscales aplicables a las entidades sin ánimo de lucro, la doctrina administrativa de la DIAN, artículos académicos, trabajos sobre el tercer sector, documentos institucionales en general y directrices administrativas relacionadas con el régimen. Todos estos se encuentran en la matriz documental en el Anexo C; una matriz a través de la cual se identificaron los principales criterios normativos, requisitos de cumplimiento y mecanismos de control para las entidades pertenecientes al régimen.

- Triangulación de fuentes

El análisis de la información se desarrolló a través de un proceso de triangulación, que consistió en contrastar tres tipos de fuentes, las fuentes normativas, correspondientes a la legislación fiscal aplicable al Régimen Tributario Especial, las fuentes documentales y académicas, que permitieron contextualizar el régimen en el marco del tercer sector y las políticas de incentivos fiscales y finalmente las fuentes testimoniales, obtenidas a través de entrevistas realizadas a los actores institucionales.

Es así como la triangulación permitió identificar coincidencias, divergencias y patrones emergentes entre la regulación legal y las experiencias prácticas de las organizaciones, fortaleciendo la validez interpretativa de los resultados.

- Análisis de la información

La información recopilada fue analizada a través de un proceso de codificación temática, identificando categorías analíticas relacionadas con los beneficios del régimen, barreras administrativas, ambigüedades normativas e impactos en la gestión institucional de las fundaciones.

Ahora bien, con respecto al análisis de proporcionalidad partirá de identificar: 1. las finalidades perseguidas por las condiciones de acceso y permanencia en el RTE, particularmente las relacionadas con control tributario, transparencia y adecuada destinación de los recursos; 2. se examinará la relación de adecuación existente entre los requisitos establecidos y dichas finalidades; y, 3. los efectos identificados mediante el análisis documental y las entrevistas serán contrastados con los principios constitucionales de igualdad y equidad tributaria y con las capacidades diferenciadas de cumplimiento de las fundaciones.

Para facilitar el análisis comparativo, se utilizaron matrices de categorización cualitativas, que permitieron organizar las respuestas de los participantes y contrastarlas con los hallazgos derivados de la revisión documental y normativa, encontrada en el Anexo D, permitiendo así que este procedimiento identificara patrones recurrentes, así como tensiones entre el diseño normativo del Régimen Tributario Especial y su implementación práctica en las organizaciones sin ánimo de lucro.

6. Resultados y Discusión

Para presentar los resultados de este estudio en forma de análisis y revisión documental, se introdujeron tres secciones principales para lograr los objetivos específicos planteados. En primer lugar, se analizaron los principales beneficios que el Régimen Tributario Especial (RTE) para las fundaciones sin ánimo de lucro en Colombia. En segundo lugar, se evaluaron los requisitos administrativos y procedimentales exigidos para su calificación, permanencia y actualización dentro del régimen. Finalmente, se examinaron los desafíos jurídicos, administrativos y operativos que enfrentan las fundaciones en la implementación del RTE.

6.1. Principales beneficios del RTE

La vinculación de las fundaciones sin ánimo de lucro al Régimen Tributario Especial (RTE) en Colombia es una forma más importante a través de las cuales el Estado colombiano promueve y fortalece el desarrollo de actividades de interés general. A partir de los cambios en la Ley 1819 de 2016, el acceso a los beneficios fiscales dejó de depender exclusivamente de la naturaleza jurídica de las entidades y comenzó a ser el desempeño de actividades meritorias, la honestidad de las instituciones y la rendición de cuentas de la administración tributaria. De esta manera, las fundaciones que pueden acceder y permanecer en este régimen tienen muchos beneficios que extienden más allá del ámbito fiscal, generando un impacto positivo en su salud financiera, la gestión de las organizaciones y la legitimidad frente a donantes, beneficiarios y demás grupos de interés. Aquí se presentan los principales beneficios basados en el análisis documental y de las percepciones expresadas por los actores entrevistados.

6.1.1. Beneficios tributarios y financieros

El RTE para las fundaciones es de beneficio por varios aspectos fiscales que en la práctica ayudan a reducir la carga fiscal hasta cierto punto y aumentar la sostenibilidad financiera mediante la reinversión en su objeto social.

Uno de los principales beneficios del Régimen Tributario Especial (RTE) es el tratamiento tributario para las fundaciones que están en la categoría RTE y están en la categoría de permanencia según las regulaciones. Según el Estatuto Tributario en los artículos 356 y 358, y las orientaciones emitidas por la DIAN (2024), las entidades pertenecientes al RTE pueden beneficiarse de la exención (es decir, tarifa del 0%) del impuesto sobre la renta respecto al beneficio neto o excedente, si se reinvierte directa o indirectamente en programas que desarrollen su objeto social y actividades meritorias. Esta disposición lleva a que las fundaciones sean más financieramente sostenibles y garantizar que los recursos generados se destinen al cumplimiento de finalidad de interés general.

Los resultados de las entrevistas confirman esta percepción, los directivos de las fundaciones consultadas coincidieron en que la posibilidad de reinvertir excedentes sin asumir cargas fiscales fortalece la sostenibilidad financiera y permite la planeación de proyectos a mediano y largo plazo. En palabras del representante de la Fundación A (grande urbana), dijo que el RTE “nos da estabilidad financiera al permitirnos reinvertir excedentes sin carga tributaria, aumentando la cobertura de nuestros programas educativos y comunitarios”. El directivo de la Fundación B (mediana rural) indicó que el RTE “permite reinvertir recursos en proyectos de desarrollo rural sin carga tributaria, algo clave para nuestra sostenibilidad”. Además, el representante de la Fundación C (pequeña) mencionó que la reinversión de los excedentes contribuye al desarrollo de “actividades esenciales para la comunidad sin pagar impuestos”.

En segundo lugar, al pertenecer al RTE las entidades tienen una ventaja en términos de liquidez y eficiencia administrativa mediante el tratamiento de la retención en la fuente. De acuerdo con la normatividad vigente, los pagos o abonos en cuenta que reciban las fundaciones por concepto de su actividad meritoria no están sujetos a retención la fuente a diferencia del régimen ordinario. Es importante aclarar que esta exoneración no es absoluta, ya que si se puede aplicar retención sobre rendimientos financieros percibidos. No obstante, las fundaciones al recibir la totalidad de sus ingresos misionales pueden mejorar el flujo de caja inmediato, permitiendo ejecutar los proyectos sociales, sin

esperar la compensación de saldos a favor en la declaración anual, reduciendo la complejidad en el cumplimiento de obligaciones formales.

Finalmente, el marco normativo reconoce la necesidad de autogestión para garantizar la permanencia del objeto social, al brindar la posibilidad de generar ingresos mediante actividades comerciales conforme a los artículos 359 y 364-5 del Estatuto Tributario, en tanto que estén directamente relacionados con su objeto social sin que afecten su estatus de entidad sin ánimo de lucro, siempre que las actividades generadoras de ingresos estén conforme al objeto, actividades meritorias y demás condiciones legalmente aplicables al RTE; esto es especialmente relevante para fundaciones que ofrecen servicios culturales o educativos que cobran tarifas moderadas y aunque el foco sigue siendo el propósito social, este tratamiento reconoce que la sostenibilidad financiera puede requerir actividades económicas orientadas a financiar la misión, sin sanciones fiscales desproporcionadas.

De la misma manera, aunque existen reglas antiabuso para evitar la transformación de actividades rentables en actividades meritorias sin sustancia real, el régimen establece criterios claros sobre las circunstancias en las que se pierden los beneficios fiscales. En particular, el Artículo 359 del Estatuto Tributario define las actividades meritorias que justifican la permanencia en el régimen, y el Artículo 364-3 del Estatuto Tributario previene la distribución directa o indirecta de excedentes a fundadores, directivos o vinculados económicos. Este es el propósito del Decreto 1625 de 2016 para proteger la integridad del régimen y promover el uso legítimo de los incentivos fiscales otorgados a las entidades sin ánimo de lucro.

Los beneficios fiscales proporcionados por la ley son aquellos que están condicionados a exenciones del impuesto sobre la renta, tratamientos de retención, conectividad de ingresos, y exclusiones de cargas regresivas. Pero los entrevistados señalaron que la utilización efectiva de estos beneficios será el resultado de la capacidad administrativa y técnica de cada organización. Aunque la exención tributaria es un beneficio significativo, el procedimiento y los documentos necesarios para implementarla pueden ser más complicados para fundaciones pequeñas o aquellas ubicadas en zonas rurales. Esto indica que los beneficios del régimen no deben ser vistos solo en términos del ahorro tributario, sino también en relación con las capacidades institucionales requeridas para acceder y permanecer en él.

6.1.2. Fortalecimiento de la confianza y atracción de donantes

Además de los beneficios tributarios y financieros, el RTE tiene el potencial de fortalecer la validez institucional de las fundaciones entre donantes, entidades cooperantes, organismo de control y demás grupos de intereses. Los requisitos de transparencia, publicidad de la información y rendición de cuentas exigidos para la permanencia en el régimen permite a las organizaciones mostrar donde está el dinero y como lo utilizaron en el cumplimiento de la actividad meritoria, de una manera que ganara confianza en la sociedad en general.

Uno de los efectos más significativos del RTE es orientar a las fundaciones a reinvertir el excedente directamente en actividades que cumplen su objeto social y son consideradas meritorias (educación, cultura, salud, desarrollo comunitario, deporte, etc.), entonces, la lógica normativa es que los beneficios fiscales tienen sentido solo si se traducen en acciones de interés general que generan externalidades positivas para la sociedad (Ressler et al., 2021). Es por esto, que el tratamiento fiscal ahora se ve como un instrumento de armonización entre incentivos tributarios con los objetivos sociales y, es bajo este enfoque, que el excedente no se percibe como ingreso a retener sino como recurso que debe contribuir al bienestar colectivo, lo cual coincide con la idea de que las entidades sin ánimo de lucro actúan como intermediarias entre recursos privados y necesidades públicas (Putnam, 1995; Salamon, 2012).

Los resultados obtenidos en las entrevistas respaldan esta perspectiva. Algunas fundaciones manifestaron que su permanencia en el régimen ha mejorado la confianza de donantes y patrocinadores que ahora tienen garantías más concretas sobre cómo están utilizando los recursos. También se destacó la reputación de la organización. La Fundación A afirmó que “hemos aumentado donantes corporativos que valoran la deducción fiscal por apoyar a fundaciones en el RTE”, de forma similar la Fundación B sostuvo que “algunos donantes prefieren trabajar con entidades certificadas en el RTE”. En la misma línea, la Fundación C reconoció que “la certificación RTE genera confianza” frente a potenciales financiadores.

Asimismo, la coherencia entre beneficios fiscales y los objetivos de interés general es que este diseño está destinado a asegurar que los incentivos fiscales no solo estén presentes, sino que también sean efectivos en el cumplimiento de la misión social de la fundación, por lo que, la permanencia en el régimen depende si los excedentes no son reinvertidos en actividades meritorias, la exención pierde su

fundamento y se deteriora el acceso a beneficios fiscales. Los informes internacionales sobre política tributaria han señalado que la provisión de incentivos fiscales a entidades filantrópicas suele estar condicionada a la definición de “propósitos dignos” o “interés público”, entendiendo que la sociedad acepta renuncias tributarias solo si hay una contraprestación social verificable (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE], 2020).

Esta coherencia normativa es una parte importante del debate sobre la legitimidad y alcance de las políticas estatales en el fomento del sector social, además sirve como argumento para mantener estándares claros de cumplimiento que permitan medir la aportación social de las entidades. Como resultado, se evidencia que el RTE crea beneficios que van más allá del ámbito estrictamente tributario. La confianza institucional derivada del cumplimiento de los estándares de transparencia y control se convierte en un activo estratégico para las fundaciones, al facilitar la atracción de donantes, fortalecer la legitimidad organizacional y ampliar las oportunidades de acceso a recursos destinados al desarrollo de actividades de interés general. La tabla 1 resume los principales beneficios institucionales identificados a partir del proceso de análisis y triangulación de la información recopilada:

Tabla 1

Beneficios institucionales asociados al RTE identificado en entrevistas

BENEFICIO IDENTIFICADO	EVIDENCIA ENCONTRADA	ACTORES QUE LO MENCIONAN
Mayor confianza de donantes	Incremento de credibilidad frente a donantes	Fundaciones A, B, C y G
Fortalecimiento reputacional	Mayor reconocimiento Institucional	Fundaciones D, E y F
Transparencia organizacional	Mejor percepción sobre manejo de recursos	Fundaciones D, E, F, revisor Fiscal
Atracción de aliados estratégicos	Facilita alianzas con empresas y entidades cooperantes	Fundaciones A, B y G
Seguridad jurídica	Mayor confianza de patrocinadores y cooperantes	Fundaciones H y consultor tributario

Nota: Elaboración propia a partir de entrevistas semiestructuradas y análisis documental (2026).

6.1.3. Contribución al cumplimiento de la misión social

La permanencia de las fundaciones en el Régimen Tributario Especial no solo influye en materia tributaria o reputacional, sino también en como las organizaciones planifican, ejecutan y evalúan sus actividades de interés general. El régimen es un mecanismo de conexión entre la gestión administrativa y el propósito social porque se requieren pagos de impuestos y excedentes hacia el desarrollo de actividades meritorias.

Las entrevistas han mostrado que las fundaciones consideran el RTE como un instrumento para promover la realización de las tareas institucionales. Los participantes afirmaron que la inversión en programas sociales ayuda a continuar el trabajo de los proyectos y la cobertura de actividades desarrolladas y la atención a poblaciones vulnerables. Si bien este estudio no pretende cuantificar el impacto presupuestal de las organizaciones, los testimonios sugieren que, desde la perspectiva del cumplimiento misional, las cargas administrativas asociadas al régimen podrían incidir en la ejecución de proyectos sociales, especialmente en fundaciones pequeñas. En este sentido, la contribución del RTE en cumplimiento a la misión social depende no solo de destinar recursos a las actividades meritorias, sino también de la capacidad institucional de las fundaciones para mantener las condiciones necesarias que le permitan desarrollar su labor social de manera continua.

6.2. Requisitos administrativos necesarios para la permanencia en el RTE

La permanencia de una fundación dentro del Régimen Tributario Especial en Colombia no depende solo de haber accedido con la calificación, sino también del cumplimiento de una serie de requisitos administrativos, documentales y tecnológicos formalizados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN] y establecidos en el artículo 364-5 del Estatuto Tributario al exigir a las entidades mantener actualizada cada año la información sobre su gestión financiera, administrativa y misional, para conservar los beneficios tributarios que les ofrece el régimen.

Estos requisitos responden a intenciones de transparencia, rendición de cuentas y control sobre los recursos destinados a actividades de interés general. Su análisis requiere considerar, tanto la finalidad que justifica su establecimiento, como las condiciones que demanda su cumplimiento. Los resultados muestran que: 1. la preparación de documentación soporte, 2. los procedimientos electrónicos, 3. la actualización periódica de información y 4. la atención de requerimientos administrativos; exigen recursos técnicos, humanos y financieros cuya disponibilidad difiere entre las organizaciones participantes. Partiendo de esta relación entre finalidad y condiciones de cumplimiento, se examinan los principales requisitos para la permanencia en el RTE y la forma como son experimentados por las fundaciones entrevistadas, atendiendo especialmente a sus diferencias de capacidad institucional.

6.2.1. Requisitos documentales y formales

Para permanecer en el RTE, las fundaciones deben demostrar ante la DIAN que mantienen condiciones que justifican su tratamiento tributario especial, es así como entre los principales requisitos documentales y formales están los formularios, documentación, certificados, estados financieros y actas.

La DIAN exige la presentación de una solicitud con Formato 5245 – Solicitud Régimen Tributario Especial, la cual debe diligenciarse y presentarse a través del Servicio Informático Electrónico RTE, por lo que este formulario es el pilar formal del proceso de calificación, readmisión, actualización para la continuidad dentro del régimen, e incluye la información básica y el enlace al sitio web donde la entidad publicará la documentación para comentarios públicos (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], 2025).

Adicionalmente, se deben adjuntar otros formatos complementarios que contienen información relevante a diferentes dimensiones institucionales, como el Formato 2530 que trata sobre la información de fundadores, que evidencia la composición, trayectoria y responsabilidades de los fundadores de la ESAL, el Formato 2531 que aborda información de personas en cargos gerenciales o directivos, que describe a los administradores o representantes de la entidad. Y los Formatos 2532 y 2533 que se encuentran relacionados con donaciones y recursos de cooperación internacional, y con asignaciones permanentes, respectivamente, cuando apliquen; por ende, estos formatos deben ser diligenciados correctamente y, en ciertos casos, presentados en forma de archivos XML o mediante el prevalidador que la DIAN suministra para agilizar el proceso. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], 2025).

Además del diligenciamiento de formularios, la DIAN exige la presentación de documentación que acredita la legalidad, operación y gestión financiera de la fundación, entre estos se encuentran la certificación de existencia y representación legal, que confirma la constitución y representación actual de la entidad, la copia de la escritura pública o documento constitutivo, para verificar el objeto social, estatutos y marco legal de creación y los estados financieros del año inmediatamente anterior, debidamente aprobados por el órgano de administración, que demuestren la situación patrimonial y económica de la entidad.

Un requisito clave es la certificación del revisor fiscal, el cual surge cuando la entidad debe contar con este, que confirme que no se distribuyeron excedentes o utilidades bajo ninguna modalidad, directa o indirectamente, lo cual es condición para mantener la calidad de ESAL y, por ende, los beneficios del RTE; es así que finalmente este conjunto de requisitos formales supone no solo la posesión de documentación actualizada, sino también la capacidad técnica para organizarla y presentarla de manera adecuada, lo cual puede ser un reto para fundaciones con limitados recursos administrativos o experiencia contable.

En las figura 2 y 3, se muestra una imagen resumen de acuerdo con el instructivo de Régimen Tributario especial (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], 2024), donde se detallan todos los requisitos de acuerdo con cada proceso:

Figura 2

Preparación de información

#	Requisitos	Calificación	Actualización	Readmisión
1	Un informe anual de resultados que prevea datos sobre sus proyectos en curso y los finalizados, los ingresos, los contratos realizados, subsidios y aportes recibidos, así como las metas logradas en beneficio de la comunidad. *Para cooperativas es Informe de Gestión	✗	✓	✓
2	Los estados financieros de la entidad del año inmediatamente anterior, debidamente autorizados por el máximo órgano de administración.	✓ ESAL Nuevas: Estado financiero de apertura	✓	✓
3	Certificación del representante legal o revisor fiscal, donde se evidencie que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año, conforme lo ordena el numeral 13 del parágrafo 2 del artículo 364-5 E.T. *No es necesario adjuntar la declaración de Renta.	✓ ESAL nuevas: N/A	✓	✓
4	Copia de la escritura pública, documento privado o acta de constitución en donde conste que está legalmente constituida.	✓	✗	✓
5	Certificado de existencia y representación legal expedido por la autoridad competente, en el cual figuren sus administradores, representantes y miembros del consejo u órgano directivo cuando hubiere lugar a ello.	✓	Aplica para las Cooperativas que presentan su primera actualización. ESAL al haber modificación en alguno de los miembros	✓
6	Copia del acta de la Asamblea General o máximo órgano de dirección, en la que se autorice al representante legal para que solicite que la entidad sea readmitida o calificada, según sea el caso, como entidad del Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la Renta.	✓	✗	✓

Tomado de Régimen Tributario Especial, por Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), 2024, p. 15.

Figura 3

Preparación de información

#	Requisitos	Calificación	Actualización	Readmisión
7	Certificación del Representante Legal de los antecedentes de los miembros de la junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de los órganos de dirección de conformidad con el numeral 3 artículo 364-3 E.T.	✓	✓	✓
8	Acta de Asamblea General o máximo órgano de dirección que indica el estado de las asignaciones permanentes de los años gravables anteriores de conformidad con el artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto 2150 del 2017.	✗	✓ Sólo aplica cuando haya lugar a ello. (Cooperativas no lo deben adjuntar)	✗
9	Copia de los estatutos donde se indique: a)Cuál es la actividad meritoria que debe ser de libre acceso a la comunidad, b) Que sus aportes no sean reembolsables en ningún momento, c) Que sus excedentes no sean distribuidos bajo ninguna modalidad y d) La identificación de los cargos directivos. Decreto 2150 de 2017, Artículo 1.2.1.5.1.8, numeral 4.	✓	✗ Sólo al existir algún cambio frente a la información reportada anteriormente. (Cooperativas N/A)	✗
10	Acta de la Asamblea General o máximo órgano de dirección en el que se aprobó la distribución del beneficio neto o excedente del respectivo año gravable. Numeral 3, Parágrafo 2º del artículo 364-5 ET	✗	✓ Sólo aplica cuando haya lugar a ello.	✓ Sólo aplica cuando haya lugar a ello.
11	Certificación donde se indiquen los nombres e identificación de los cargos directivos y gerenciales, y de manera global el concepto y valor de la remuneración de dichos cargos. Aplica para las entidades a que se refieren los artículos 19 y 19-4 del Estatuto Tributario, que tengan ingresos brutos en el año gravable anterior superiores a 3,500 UVT.	✓	✓	✓
12	Adjuntar declaración de Renta del año inmediatamente anterior	No aplica	No aplica	No aplica

Tomado de Régimen Tributario Especial, por Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), 2024, p. 16.

6.2.2. Recursos tecnológicos y registro web

En relación con el registro Web y la publicación de información, el artículo 364-5 del Estatuto Tributario (Decreto Ley 624/89), que fue implementado por la Ley 1819 de 2016 y regulado por el Decreto 1625 de 2016 y el Decreto 2150 de 2017, introdujo el requisito de hacer público el proceso de calificación y actualización del RTE mediante la publicación de información en su propio sitio web o plataforma digital (que debe ser accesible públicamente) la documentación soporte de la solicitud de calificación o actualización, incluyendo los formatos y los anexos requeridos.

Además, la DIAN también publica la información en su sitio para que la comunidad pueda leerla y, si lo considera pertinente, emitir comentarios u observaciones. Una vez que la información se publica, hay un plazo para que la sociedad civil realice comentarios, observaciones o aportes sobre la solicitud o la actualización, por lo que la fundación debe responder esos comentarios formalmente dentro de un mes para que la DIAN continúe con el análisis de calificación o permanencia. Los plazos están establecidos y pueden variar, pero la DIAN tiene períodos específicos, dependiendo del procedimiento a realizar, sea en calificación, readmisión y actualización. Para ello la DIAN detalla en su página web lo procedimientos correspondientes en el micrositio ESAL.

Dentro de las obligaciones de permanencia en el Régimen Tributario Especial se encuentra la actualización anual de la información ante la DIAN a más tardar el 30 de junio de cada año. Aunque esta exigencia constituye un mecanismo de control orientado a verificar el cumplimiento de las condiciones que justifican el acceso a los beneficios tributarios, la ampliación del plazo de actualización introducida por la Ley 2277 de 2022 representa una medida favorable para las entidades, al otorgar un periodo más amplio para la recopilación, validación y presentación de la información requerida.

En suma, tanto la publicidad de información como su actualización periódica deben analizarse inicialmente en relación con la finalidad que justifica su establecimiento, lo cual sería: 1. El Registro Web permite hacer pública información relacionada con la organización, sus actividades y el cumplimiento de las condiciones del régimen, 2. la actualización anual permite mantener vigente dicha información. En este sentido, estos mecanismos presentan una relación de adecuación con los propósitos de transparencia, participación y control asociados al RTE. Por ello, las dificultades que pueda generar su cumplimiento no permiten, por sí mismas, concluir que estas exigencias sean desproporcionadas; lo desproporcionado sería la aplicación de estas, según la condición real de cada fundación.

Con respecto a esta última afirmación, las entrevistas dieron cuenta de que las condiciones requeridas para atender estas obligaciones no siempre son experimentadas de igual manera por todas las organizaciones. Los participantes de fundaciones con menores capacidades institucionales identificaron dificultades relacionadas con la disponibilidad de herramientas tecnológicas, redes proporcionadas por el gobierno, conocimientos especializados y recursos humanos para gestionar los procedimientos electrónicos y mantener actualizada la información requerida. Estos resultados permiten identificar diferencias en las condiciones de cumplimiento, pero no establecer cuantitativamente las magnitudes de los costos asociados a estas.

Por consiguiente, el análisis del Registro Web evidencia dos dimensiones que deben diferenciarse: 1. su relación con las finalidades de transparencia y control que justifican su existencia y, 2. las condiciones institucionales requeridas para su cumplimiento. Esta distinción resulta necesaria para valorar posteriormente la razonabilidad de las exigencias del RTE sin confundir la existencia de dificultades de cumplimiento con la desproporción jurídica de la medida.

6.2.3. Carga administrativa y costos de cumplimiento

Los requisitos exigidos para la permanencia en el RTE implican una carga administrativa más allá de una simple presentación de información ante la administración tributaria. Para comprender la magnitud, es necesario diferenciar las obligaciones inherentes a cualquier organización de aquellas impuestas en el régimen especial. Bajo los principios de transparencia y buena gestión, toda organización debe cumplir con obligaciones ordinarias como la preparación de estados financieros, la tenencia de libros, realización de actas de asamblea. Sin embargo, la permanencia en el RTE añade unas exigencias adicionales y específicas que no enfrentan las entidades del régimen ordinario. Entre estas se destacan, las certificaciones de cumplimiento de requisitos emitida por representante legal y revisor fiscal; la acreditación de antecedentes judiciales; la elaboración de la memoria económica (para entidades con ingresos superiores a 160.000 uvt).

Estas obligaciones documentales tecnológicas y procedimentales significa para las fundaciones una demanda de recursos humanos, financieros y tecnológicos, lo que representa un costo de cumplimiento que puede variar significativamente según el tamaño, capacidad técnica y nivel de formación de cada una. En consecuencia, actividades como preparación de certificaciones, la recopilación de soportes documentales, la actualización de información financiera, la atención de requerimientos de la DIAN y la gestión del Registro Web pueden representar una carga operativa significativa para las fundaciones.

Ahora bien, más que las obligaciones contables y tributarias propias de toda persona jurídica y contribuyente del impuesto de renta, los participantes entrevistados identificaron exigencias adicionales asociadas a la permanencia en el RTE, entre ellas la preparación de información específica, certificaciones, actualización documental y atención de procedimientos ante la DIAN. señalando que algunas de estas actividades pueden requerir conocimientos financieros y tributarios especializados, apoyo profesional externo o herramientas tecnológicas para organizar y conservar la información. Lo que lleva a resaltar que, en las fundaciones con estructuras administrativas más reducidas, estas necesidades fueron percibidas como una exigencia adicional para su capacidad de gestión, que deben ser compensados con beneficios marginales si se pretende estar en este régimen.

Sin embargo, estos hallazgos exigen que sean interpretados de acuerdo con el alcance cualitativo de la investigación. Y, como el presente trabajo, no recopiló información financiera individual

que permitiera determinar el valor de los recursos destinados al cumplimiento, ni realizó simulaciones para compararlos con los beneficios tributarios obtenidos; los resultados no permiten afirmar que los costos sean altos, excesivos o que superen económicamente los beneficios derivados del RTE, aspectos que deben ser analizados en cada caso en particular. En este sentido, lo que las entrevistas y la revisión documental permiten identificar, es que la existencia de requerimientos adicionales de recursos humanos, tecnológicos y especializados, generan diferencias en las cargas financieras, entre las capacidades institucionales disponibles para atenderlos.

Entonces, la cuestión relevante para el análisis no radica exclusivamente en determinar cuánto cuesta cumplir las obligaciones del RTE, aspecto que no fue medido en esta investigación, sino en comprender que las organizaciones participantes disponen de capacidades diferentes para atender unas mismas exigencias.

6.2.4. Dificultades para el cumplimiento de los requisitos

Las dificultades no solo están relacionadas con la disponibilidad de recursos financieros y tecnológicos, sino también con aspectos normativos y procedimentales que puedan afectar la capacidad de cumplimiento de las organizaciones.

Como principales aspectos identificados se tiene la interpretación de los siguientes artículos, como el artículo 359 del Estatuto Tributario define las actividades meritorias que habilitan a una ESAL para pertenecer al RTE (por ejemplo, educación, salud, cultura, ambiente, desarrollo social), pero su aplicación práctica ha generado ambigüedad en la interpretación del alcance de cada categoría y la forma en que debe demostrarse el acceso comunitario a esas actividades. Por su parte, el artículo 364-5 del Estatuto Tributario establece criterios para la publicación de información, pero no define con precisión qué constituye un “sitio web adecuado” ni cómo deben filtrarse o gestionarse los comentarios públicos, es decir que esto ha generado la segunda dificultad, que va sobre la incertidumbre y los requerimientos administrativos adicionales a las fundaciones, ya que no existe una guía única sobre la infraestructura digital mínima exigible.

Aunque la DIAN ha emitido orientaciones y guías técnicas para facilitar la aplicación de estas disposiciones, varios actores entrevistados manifestaron que persisten interpretaciones diferentes sobre la evidencia requerida para demostrar el cumplimiento de tales condiciones. Si bien la DIAN ha

desarrollado jornadas de capacitación y espacios de orientación general sobre el Régimen Tributario Especial, las entrevistas mostraron que no existe una estructura permanente de acompañamiento técnico para las entidades que enfrentan mayores dificultades de cumplimiento. Esto ha sido reconocido por los actores institucionales y expertos consultados, quienes señalaron que las fundaciones de menor tamaño suelen enfrentar barreras asociadas al desconocimiento de los procedimientos tecnológicos, la limitada disponibilidad de personal especializado y las dificultades para interpretar adecuadamente los requerimientos normativos y documentales.

En este contexto, la disponibilidad de herramientas tecnológicas y el acceso a procesos de capacitación se convierten en factores determinantes para la permanencia en el régimen. Mientras las fundaciones con mayores capacidades administrativas logran incorporar estos requerimientos dentro de sus procesos internos de gestión, las organizaciones pequeñas y aquellas ubicadas en zonas rurales deben destinar recursos adicionales para contratar asesoría especializada o fortalecer capacidades técnicas que les permitan cumplir adecuadamente con las obligaciones exigidas por la administración tributaria.

En este sentido, los testimonios recopilados muestran coincidencias importantes. En el caso de la Fundación A, una organización de gran tamaño con estructura administrativa consolidada, su directivo señaló que: *“La documentación exigida es extensa y requiere personal calificado; genera costos internos y externos considerables.”* Asimismo, agregó que: *“Consultorías tributarias, software contable y horas adicionales de personal representan un porcentaje significativo del presupuesto.”* (Entrevistado 1, Fundación A).

Por su parte, el directivo de la Fundación B, ubicada en un contexto rural, explicó que las dificultades se relacionan principalmente con aspectos tecnológicos: *“Nos resulta complicado diligenciar los formatos y publicar información en línea por la conectividad limitada.”* e indicó que: *“El Registro Web es un reto; tenemos problemas técnicos y limitaciones de acceso a internet.”* (Entrevistado 2, Fundación B). Desde la perspectiva de organizaciones más pequeñas, el representante de la Fundación C señaló que el cumplimiento de los requisitos tecnológicos del régimen puede resultar complejo: *“La publicación en el Registro Web y la gestión de comentarios es complicada por recursos limitados.”* Además, reconoció que: *“No tenemos infraestructura avanzada; a veces usamos redes sociales para cumplir parcialmente con los requisitos.”* (Entrevistado 3, Fundación C).

En resumen, los representantes de las Fundaciones A, B y C señalaron que la documentación requerida, la gestión del Registro Web y las limitaciones tecnológicas constituyen algunas de las principales barreras para el cumplimiento oportuno de las obligaciones del régimen. De manera similar, el revisor fiscal entrevistado y el consultor tributario destacaron que las diferencias en capacidad técnica y disponibilidad de recursos generan brechas significativas entre las organizaciones al momento de afrontar los procesos de actualización y permanencia en el RTE. Al mencionar que *“El sistema busca garantizar transparencia, pero para muchas fundaciones pequeñas puede ser difícil cumplir con todos los requisitos en los plazos establecidos.”* (Entrevistado 6, revisor Fundación F) y Desde una perspectiva técnica, un consultor tributario especializado en entidades sin ánimo de lucro señaló que: *“Muchas fundaciones enfrentan dificultades porque no conocen bien los requisitos del régimen o porque no cuentan con asesoría adecuada.”* (Entrevistado 9, Consultor tributario).

Por su parte, la funcionaria de la DIAN consultada reconoció que las observaciones más frecuentes en los procesos de revisión corresponden a inconsistencias documentales, al indicar que *“Las principales observaciones que encontramos son falta de claridad en documentos, incumplimiento de plazos y deficiencias en el Registro Web.”* (Entrevistado 10, funcionario DIAN), aspectos que pueden retrasar los trámites o generar requerimientos adicionales para las entidades. Asimismo, explicó que el objetivo del sistema es garantizar que los beneficios fiscales se otorguen únicamente a organizaciones que cumplan con los requisitos legales establecidos: *“El propósito es asegurar que solo las fundaciones que realizan actividades meritorias y cumplen con obligaciones de transparencia accedan a los beneficios fiscales.”* (Entrevistado 10, funcionario DIAN).

En conjunto, los hallazgos evidencian que, aunque los requisitos administrativos del RTE cumplen una función legítima de control y transparencia, su aplicación práctica no afecta de manera homogénea a todas las fundaciones. Las organizaciones con menor capacidad técnica, financiera o tecnológica enfrentan mayores dificultades para cumplir las exigencias establecidas, situación que puede traducirse en barreras de permanencia dentro del régimen. Este resultado constituye un elemento central para analizar posteriormente si las condiciones exigidas por el RTE resultan proporcionales frente a los fines de control tributario que persigue la administración.

6.3. Desafíos que enfrentan las fundaciones en la implementación del RTE

La implementación práctica del Régimen Tributario Especial para las fundaciones sin ánimo de lucro en Colombia ha evidenciado la existencia de múltiples obstáculos que trascienden lo meramente formal, aunque el RTE ofrece beneficios fiscales que buscan incentivar la acción social, su aplicación normativa y administrativa, su aplicación práctica ha generado una serie de retos legales, administrativos y operativos que dificultan la permanencia de las fundaciones en el régimen, por lo que estos desafíos comprometen no solo la eficiencia del régimen como mecanismo de fomento, sino también la sostenibilidad institucional de muchas organizaciones sociales (Salamon, 2012; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE], 2020).

En el contexto colombiano, las reformas introducidas por la Ley 1819 de 2016 y posteriormente por la Ley 2277 de 2022 fortalecieron los mecanismos de control sobre las entidades sin ánimo de lucro con el objetivo de prevenir el uso indebido de los beneficios tributarios; no obstante, esta mayor regulación también ha incrementado los requisitos de cumplimiento, generando tensiones entre los objetivos de transparencia fiscal y la capacidad operativa de muchas fundaciones (DIAN, 2018).

A partir de la triangulación entre la normativa tributaria, la revisión documental y las entrevistas realizadas a actores del sector, se identificaron tres grupos principales de desafíos en la implementación del régimen: desafíos jurídicos y normativos, administrativos, operativos y misionales. Estas categorías permiten comprender cómo las exigencias del RTE son percibidas y gestionadas por las fundaciones en distintos contextos organizacionales.

6.3.1. Desafíos jurídicos y normativos

Uno de los principales desafíos identificados en el Régimen Tributario Especial se relaciona con la ambigüedad en la interpretación de ciertos conceptos normativos, lo cual genera incertidumbre para las organizaciones que buscan acceder o permanecer en el régimen. Aunque el Estatuto Tributario define las condiciones generales que deben cumplir las entidades sin ánimo de lucro, diversos conceptos jurídicos continúan dependiendo de interpretaciones administrativas que pueden variar según el contexto de evaluación.

Un ejemplo de ello se encuentra en el artículo 359 del Estatuto Tributario, ya que este delimita las actividades meritorias (como educación, salud y cultura), pero no establece criterios objetivos para determinar el alcance del acceso comunitario ni para medir el “interés general” que deben cumplir las fundaciones para aplicar al régimen; y por esta falta de precisión puede llevar a evaluaciones subjetivas sobre qué constituye una actividad meritoria o si una intervención social efectivamente satisface los requisitos legales para permanecer en el RTE (Yung, 2022). La situación fue parcialmente abordada mediante el Concepto Unificado 481 de 2018 de la DIAN, documento que buscó precisar aspectos relacionados con la aplicación del régimen y la caracterización de las actividades meritorias.

No obstante, las entrevistas realizadas evidencian que persisten dificultades interpretativas. La Fundación B afirmó que *“los artículos son ambiguos y dejan dudas sobre qué evidencia es suficiente”*, mientras que la Fundación C indicó que *“algunos artículos son vagos, lo que provoca dudas en la preparación de la información”*. En resumen, los Directivos de las fundaciones participantes señalaron que conceptos como acceso a la comunidad y evidencia suficiente de impacto social continúan generando incertidumbre durante los procesos de calificación y actualización.

De manera complementaria la DIAN ha venido fortaleciendo los procesos de orientación mediante guías técnicas y actualizaciones publicadas durante 2024, particularmente en lo relacionado con la identificación de actividades meritorias y su correspondencia con los códigos CIIU. Aunque estas herramientas constituyen un avance importante en términos de claridad normativa, la evidencia recopilada muestra que todavía existen vacíos de interpretación durante la aplicación práctica de los requisitos.

Otro aspecto problemático se relaciona con las consecuencias derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales. La Ley 2277 de 2022 introdujo ajustes al artículo 364-5 del Estatuto Tributario, manteniendo la obligación de registrar información en el denominado Registro Web dentro de los plazos establecidos por la administración tributaria y fortaleciendo los mecanismos de control asociados a la permanencia en el RTE. Si bien estas disposiciones buscan garantizar la transparencia del sector y adecuada supervisión de los beneficios fiscales otorgados, la norma no define de manera precisa algunos aspectos operativos, como los estándares mínimos de accesibilidad digital o el alcance que deben tener los espacios de participación ciudadana. Todo esto genera preocupación frente a riesgos de exclusión como lo mencionan los entrevistados: La Fundación A indicó que *“especialmente si no se*

cumplen los plazos anuales o se presentan errores en la documentación” existe posibilidad de exclusión. La Fundación C manifestó que “existe riesgo si no cumplimos con documentación o plazos, incluso si los errores son menores”. Y así lo señala El funcionario de la DIAN al mencionar que “si los requisitos no se cumplen, la fundación puede ser excluida y regresar al régimen ordinario”.

En consecuencia, el principal desafío jurídico identificado no radica en la inexistencia de regulación, sino en la coexistencia de disposiciones normativas amplias con criterios de aplicación que aún generan incertidumbre para las fundaciones, especialmente aquellas con menor capacidad técnica para interpretar y documentar adecuadamente el cumplimiento de los requisitos exigidos.

6.3.2. Desafíos administrativos

Además de los retos jurídicos, las fundaciones enfrentan dificultades administrativas significativas para cumplir con los requisitos del Régimen Tributario Especial.

Uno de los aspectos más mencionados por los entrevistados fue la complejidad asociada al cumplimiento de los procesos de actualización y permanencia dentro del RTE. La preparación de documentos soportes, actualización anual de información financiera, la gestión del Registro Web por cada año que se realiza la actualización, por lo que su implementación exige la publicación detallada de documentos como estatutos, certificaciones, estados financieros y formatos oficiales, así como la atención y respuesta a los comentarios presentados por la sociedad civil dentro de plazos estrictos y aunque esta obligación busca fortalecer la transparencia, puede resultar administrativamente exigente para fundaciones con limitada experiencia en gestión tributaria o con capacidades tecnológicas reducidas (DIAN, 2018).

También el desafío sobre la falta de personal calificado y capacidad técnica insuficiente y esto se debe a que muchas fundaciones, especialmente las de menor tamaño o ubicadas fuera de los principales centros urbanos, carecen de personal con formación en temas tributarios o en gestión digital, lo que dificulta el cumplimiento oportuno de los requisitos tecnológicos del RTE, entonces, la falta de capacitación interna y la dependencia de consultores externos se traduce en barreras de acceso y permanencia que generan desigualdades entre organizaciones con diferentes capacidades operativas (Laville, 2010).

Y finalmente los procesos costosos y prolongados debido a que más allá de la carga humana, el cumplimiento de los requisitos asociada al Registro Web y los procesos electrónicos de la DIAN puede implicar costos significativos en consultorías tributarias, desarrollo o mantenimiento de plataformas web y administración de documentación, lo que quiere decir que a diferencia de regímenes tributarios simplificados que buscan reducir barreras, la complejidad del RTE puede, según estudios generales sobre cumplimiento tributario, reforzar las cargas de cumplimiento para contribuyentes con recursos limitados (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE], 2008).

6.3.3. Desafíos operativos y misionales

Los desafíos jurídicos y administrativos descritos anteriormente producen efectos que trascienden la esfera tributaria y terminan incidiendo directamente en la gestión operativa y misional de las fundaciones.

Uno de los hallazgos más relevantes identificados en las entrevistas corresponde a la tensión existente entre el cumplimiento normativo y la ejecución del objeto social. Diversos participantes manifestaron que una parte significativa del tiempo del personal administrativo debe destinarse a la preparación de documentación, atención de requerimientos y actualización de información, reduciendo la disponibilidad de recursos para la planeación y ejecución de programas sociales. Esta situación resulta especialmente evidente en organizaciones con estructuras administrativas reducidas. Algunas fundaciones señalaron que, en determinados períodos, deben priorizar actividades relacionadas con el cumplimiento de obligaciones tributarias sobre acciones directamente vinculadas con su misión institucional. En consecuencia, recursos financieros y humanos que podrían destinarse a proyectos sociales terminan siendo utilizados para atender exigencias administrativas necesarias para conservar los beneficios del régimen.

De igual manera el riesgo de informalidad o cierre por cargas excesivas, puesto que es voluntad de la fundación pertenecer o no al régimen tributario especial, y cuando las exigencias normativas y administrativas superan la capacidad de gestión de una fundación, muchas organizaciones optan por operar de manera informal o renunciando voluntariamente al régimen, debido a los altos costos de cumplimiento o riesgo de multas y sanciones y esto puede tener consecuencias negativas a nivel de sostenibilidad financiera y social, pues la informalidad limita el acceso a beneficios fiscales tanto para la organización como para sus donantes, lo que a su vez reduce la capacidad de financiamiento de

actividades de interés general (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE], 2020).

Ahora bien, esta realidad es respaldada por la OCDE (2020), pero se debe ser claro que si bien las cargas de cumplimiento pueden generar incentivos para renunciar al RTE cuando las organizaciones perciben que los costos administrativos superan los beneficios obtenidos. El presente estudio no permite establecer que dichas cargas causen directamente informalidad o cierre.

En conjunto, los hallazgos permiten concluir que los desafíos involucrados en la implementación del RTE no se limitan al ámbito jurídico o administrativo. Por el contrario, terminan impactando aspectos estratégicos relacionados con la capacidad de las fundaciones para desarrollar su misión social, gestionar recursos y garantizar su sostenibilidad institucional. Este resultado constituye un elemento central para evaluar la proporcionalidad de los requisitos exigidos por el régimen frente a los objetivos de control tributario que persigue el Estado, aspecto que será retomado en las conclusiones de la investigación.

Los resultados también evidencian que el Régimen Tributario Especial constituye un instrumento que genera beneficios tributarios, financieros e institucionales para las fundaciones sin ánimo de lucro en Colombia, al tiempo que promueve mayores niveles de transparencia y control en la gestión de los recursos. Sin embargo, el acceso y la permanencia en el régimen están condicionados al cumplimiento de requisitos administrativos, tecnológicos y documentales que representan desafíos significativos, especialmente para organizaciones con capacidades técnicas y financieras limitadas. De esta manera, los hallazgos permiten comprender la relación existente entre los beneficios otorgados por el régimen, las exigencias para su permanencia y los desafíos que enfrentan las entidades en su implementación, aspectos que se analizan de manera integral en las conclusiones del estudio.

7. Conclusiones

El Régimen Tributario Especial articula la concesión de beneficios tributarios con exigencias dirigidas a garantizar que estos se encuentren vinculados al desarrollo de actividades meritorias y de interés general. Los resultados muestran que sus beneficios no se limitan al tratamiento tributario del

beneficio neto o excedente, sino que los participantes también los relacionan con la sostenibilidad de las organizaciones, la confianza de financiadores y otros actores y el desarrollo de su misión social. Al mismo tiempo, la permanencia en el régimen exige el cumplimiento de condiciones documentales, administrativas y tecnológicas orientadas al control y la transparencia.

Mecanismos como el Registro Web, la actualización periódica de información y la acreditación documental guardan relación con las finalidades de transparencia, control y verificación que justifican su establecimiento. No obstante, las entrevistas evidenciaron que las condiciones requeridas para atender estas obligaciones son experimentadas de manera diferente por los participantes, particularmente en función de la disponibilidad de recursos humanos, conocimientos especializados y capacidades tecnológicas. Por ello, el principal hallazgo no consiste en demostrar que los costos de cumplimiento sean altos o excesivos, sino en identificar capacidades diferenciadas para atender unas mismas exigencias normativas.

Entre los desafíos identificados se encuentran dificultades de interpretación de algunos conceptos normativos y procedimientos, necesidades de conocimiento especializado y limitaciones tecnológicas y administrativas reportadas por algunos de los participantes. Estos resultados permiten advertir que la aplicación uniforme de las condiciones del RTE puede producir experiencias de cumplimiento diferentes según las capacidades institucionales disponibles, aspecto que adquiere relevancia para su análisis desde la equidad y la razonabilidad. Sin embargo, debido al alcance cualitativo del estudio, estos hallazgos no deben generalizarse a la totalidad de las fundaciones pertenecientes al RTE en Colombia.

Las condiciones de acceso y permanencia analizadas persiguen finalidades legítimas de control tributario, transparencia y verificación de la adecuada destinación de los recursos, presentando una relación de adecuación con tales propósitos. Sin embargo, los resultados cualitativos muestran diferencias en las capacidades institucionales de los participantes para asumir las exigencias asociadas a su cumplimiento. Por esto, la investigación no permite afirmar que las condiciones del RTE sean jurídicamente desproporcionadas, pero sí identifica una tensión entre la aplicación uniforme de determinadas obligaciones y las diferentes capacidades administrativas, financieras y tecnológicas existentes para atenderlas, lo que plantea una cuestión relevante de equidad y razonabilidad en el diseño y aplicación del régimen.

Como no se midió económicamente los costos de cumplimiento, no se comparó con los beneficios tributarios efectivamente obtenidos, ni se evaluó alternativas regulatorias que permitieran establecer si existen medidas igualmente eficaces y menos gravosas, los resultados permiten valorar la finalidad y adecuación de las condiciones estudiadas e identificar experiencias diferenciadas de cumplimiento, pero no demostrar su necesidad ni efectuar una ponderación concluyente de proporcionalidad en sentido estricto. Estos aspectos constituyen una línea para futuras investigaciones que incorporen información financiera de las organizaciones y ejercicios comparativos de costos y beneficios.

8. Recomendaciones

Basada en los resultados se proponen las siguientes recomendaciones para mejorar la efectividad del Régimen Tributario Especial para el acceso y permanencia de las fundaciones sin ánimo de lucro en Colombia.

8.1. Recomendaciones para la DIAN y entidades responsables de la administración tributaria.

- Se recomienda que la DIAN y las entidades responsables de la administración tributaria para pequeñas entidades consideren diferentes esquemas de cumplimiento basados en ingresos, activos, número de empleados y ubicación geográfica de la fundación para mantener el control tributario (y auditoría) sin la carga administrativa de instituciones más avanzadas.
- Se propone desarrollar guías prácticas simples, manuales ilustrados y herramientas pedagógicas para fundaciones con bajos niveles de conocimiento tributario y tecnológico del RTE para entender los requisitos de calificación, permanencia y actualización.
- Se recomienda asistencia técnica territorial para el desarrollo de acompañamiento periódico en áreas intermedias y rurales para entidades con acceso limitado a la información, para cumplir con los requisitos de régimen tributario especial.
- Asimismo, se sugiere que se implemente modelos de fiscalización con enfoque preventivo y pedagógico para fundaciones de baja capacidad administrativa, primero con orientación y corrección en lugar de sanción siempre que no haya evidencia de evasión o abuso de beneficios fiscales.

8.2. Recomendaciones en materia tecnológica y de acceso digital

- Es importante revisar los requisitos del Registro Web (en términos de tecnología y acceso digital), especialmente para organizaciones rurales en áreas lejanas con baja conectividad. En estos casos, se sugiere considerar la posibilidad de que se consideren métodos de verificación similares (por ejemplo, registros fotográficos, evidencia audiovisual, actas comunitarias u otros medios para acreditar las actividades y recursos utilizados para ello, etc.).
- Igualmente, se sugiere analizar la viabilidad de implementar plataformas institucionales estandarizadas que permitan a las fundaciones cumplir los requisitos de publicación de información sin tener que asumir los costos de construir, mantener y operar sus propios sitios web.

8.3 Recomendaciones para las fundaciones y organizaciones del sector social

- Las fundaciones deberían fortalecer sus procesos internos de gestión documental, control administrativo y planeación tributaria, incorporando cronogramas de cumplimiento que permitan anticipar las obligaciones relacionadas con la actualización anual del RTE y la preparación de la información requerida por la DIAN.
- Se recomienda explorar mecanismos de cooperación entre fundaciones de una misma región o sector que permitan compartir servicios especializados de asesoría contable, tributaria, revisoría fiscal y jurídica, con el propósito de evaluar si esta estrategia puede contribuir a reducir individualmente los costos de cumplimiento y fortalecer sus capacidades administrativas y organizativas

8.4 Recomendaciones para futuras mejoras del régimen

- Se sugiere diseñar indicadores que permitan una evaluación más precisa de la reinversión de los excedentes en actividades de interés general, considerando los aspectos operativos de las fundaciones rurales.

9. Referencias

- Bauhardt, C. (2014). Solutions to the crisis? The Green New Deal, Green Economy and Solidarity Economy from a critical feminist perspective. *Ecological Economics*, 102, 60–68.
<https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2014.03.015>
- Cámara de Comercio de Bogotá. (2020). *Cartilla Régimen Tributario Especial de las Entidades Sin Ánimo de Lucro*. <https://bibliotecadigital.ccb.org.co/items/18d2a783-8f16-4195-a68c-63749c5cb4b1>
- Chica, P. y Martínez, G. (2020). Efectos negativos de la reforma tributaria colombiana de 2016 sobre las Entidades Sin Ánimo de Lucro –ESAL. *Revista Visión Contable*, (22), 143 – 157.
<https://doi.org/10.24142/rvc.n22a7>
- Creswell, J.W. (2007). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches* (2da ed.). Thousand Oaks, CA: Sage. <https://revistapsicologia.org/public/formato/cuali2.pdf>
- Constitución política de Colombia [Const. P.]. (1991). Colombia. Obtenido el 4 de agosto de 2024.
<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/1687988>
- Corte Constitucional [C.C]. noviembre 21, 2023. M.P.: P, Meneses. Sentencia No # C-503. (Colombia) Obtenido el 16 de julio de 2026. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2023/c-503-23.htm>
- Corte Constitucional [C.C]. abril 15, 2020. M.P.: A, Lizarazo. Sentencia No # C-118. (Colombia) Obtenido el 16 de julio de 2026. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-118-20.htm>
- Decreto Ley 624/89, marzo 30, 1989. Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 10 de octubre de 2025. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1132325>
- Decreto 4400/04, diciembre 30, 2004 Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 16 de julio de 2026.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=85041>

Decreto 1625/16, octubre 11, 2016. Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 11 de marzo de 2026. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030361>

Decreto 2150/17, diciembre 20, 2017 Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 22 de enero de 2026.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=85041>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], abril 27 de 2018. Concepto General Unificado 0481. (Colombia). Concepto sobre entidades sin ánimo de lucro y donaciones. Obtenido el 22 de enero de 2026.
https://www.dian.gov.co/normatividad/Documents/Concepto_unificado_ESAL_No_481_27_042018.pdf

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2024). Régimen Tributario Especial. Coordinación Control Extensivo de Obligaciones – Subdirección de Cobranzas y Control Extensivo. <https://www.dian.gov.co/impuestos/sociedades/Regimen-Tributario-Especial-RTE/Herramientas/Documents/Presentacion-RTE.pdf>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2025). *Presentación solicitudes RTE*. <https://www.dian.gov.co/Prensa/Aprendelo-en-un-DIAN-X3/Paginas/Presentacion-solicitudes-RTE.aspx>

Franco Ruiz, R., & Martínez Sierra, L. F. (2012). Contabilidad tributaria: Un enfoque de armonización (3.ª ed.). Grupo Editorial Nueva Legislación.

Gamboa, E. (2020). Tratamiento tributario del sector cooperativo y solidario en Colombia y Chile. Una mirada desde el ámbito constitucional, legal e internacional. *Revista de derecho Fiscal*, 17, 63–113. <https://doi.org/10.18601/16926722.n17.03>.

Gómez-Sabaíni, J. C., & Morán, D. (2016). Evasión tributaria en América Latina: Nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región. *Macroeconomía del Desarrollo*, 172. <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/8a48ca92-ed76-4c65-8d32-56ecef49405c/content>

Hennink, M. M., Kaiser, B. N., & Marconi, V. C. (2017). Code saturation versus meaning saturation: How many interviews are enough? *Qualitative Health Research*, 27(4), 591–608.

<https://doi.org/10.1177/1049732316665344>

Keen, M., & Lockwood, B. (2010). The value added tax: Its causes and consequences. *Journal of Development Economics*, 92(2), 138–151. <https://doi.org/10.1016/j.jdeveco.2009.01.012>

Laville, J. L. (2010). Plural Economy. En K. Hart, J. L. Laville, & A. D. Cattani (Eds.), *The Human Economy*. (pp. 77-83). Polity Press.

Ley 454 de 1998, agosto 4, 1998. Diario oficial. [D.O.]: 43357. (Colombia). Obtenido el 21 de mayo de 2026. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=3433>

Ley 1819 de 2016, diciembre 29, 2016. Diario Oficial. [D.O.]: 50101. (Colombia). Obtenido el 21 de septiembre de 2025. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30030265>

Ley 2196 de 2022, enero 18, 2022. Diario Oficial. [D.O.]: 51921. obtenido el 22 de enero de 2026. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=176046>

Ley 2277 de 2022, diciembre 13, 2022. Diario Oficial. [D.O.]: 52247. (Colombia). Obtenido el 10 de noviembre de 2025. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30045028>

Ley 2294 de 2023 mayo 19, 2023. Diario Oficial. [D.O.]: 52400. (Colombia). Obtenido el 10 de noviembre de 2025. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30046580>

Lizarazo, J. S. (2023). Las Entidades Sin Ánimo de Lucro y el procedimiento que deben seguir para acceder al Régimen de Tributación Especial. [Tesis, Universidad Externado de Colombia]. Repositorio Institucional. <https://bdigital.uexternado.edu.co/server/api/core/bitstreams/a170302f-52d1-4de4-8a4c-3021a82e8b3d/content>

Medina, J. P., Mojica, C. E., Moreno, D. L. & Nomezque, N. Y. (2022). *Impacto de disuasión en la implementación de los procesos de actualización, calificación y readmisión en el Régimen Tributario Especial después de la Ley 1819 de 2016 hasta el año 2021*. [Trabajo de grado, Universidad Piloto de Colombia]. Repositorio Institucional.
<https://repository.unipiloto.edu.co/handle/20.500.12277/11789>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE] (2020), *Taxation and Philanthropy*, OCDE Tax Policy Studies, No. 27, OCDE Publishing, Paris,
<https://doi.org/10.1787/df434a77-en>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE] (2008), *Programs to reduce the administrative burden of tax regulations in selected countries*. OECD.
<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/programmes-to-reduce-the-administrative-burden-resulting-from-tax-regulations-in-selected-countries.pdf>

Putnam, R. D. (1995). Bowling alone: America's declining social capital. *Journal of Democracy*, 6(1), 65-78. <https://www.journalofdemocracy.org/articles/bowling-alone-americas-declining-social-capital/>

Ressler, R. W., Paxton, P., Velasco, K., Pivnick, L., Weiss, I., & Eichstaedt, J. C. (2021). *Nonprofits: A public policy tool for the promotion of community subjective well-being*. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 31(4), 822–838.
<https://doi.org/10.1093/jopart/muab010>

Salamon, L. M. (2012). *The state of nonprofit America* (2da ed.). Brookings Institution Press.

Sithole, N., Phesa, M. & Sibanda, M. (2024). Nexus of Tax Law and Non-Profit Organizations: Incentives and challenges in compliance with tax laws by Public Benefit Organizations in South Africa: a scoping review. *International Journal of Business Ecosystem & Strategy*, 6(6), 225-242. <https://doi.org/10.36096/ijbes.v6i6.667>

Universidad Externado de Colombia. (2017, 19 de septiembre). La reforma tributaria y sus implicaciones para las Entidades Sin Ánimo de Lucro.

<https://www.uexternado.edu.co/derecho/la-reforma-tributaria-y-sus-implicaciones-para-las-entidades-sin-animo-de-lucro/>

Yung, A. D. (2022) Impacto del régimen tributario especial en las entidades sin ánimo de lucro en Colombia. [Tesis de Pregrado, Universidad Cooperativa de Colombia]. Repositorio institucional. <https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/d261429c-1ffb-45e1-91a4-03828986428a/content>

Anexos

ANEXO A. ENTREVISTA SEMIESTRUCTURADA

Guía de Entrevista Semiestructurada – 15 Preguntas

Sección A: Beneficios y motivación para pertenecer al RTE

- ¿Cuáles considera que son los principales beneficios de pertenecer al RTE para su organización?
- ¿De qué manera los beneficios fiscales (exención de renta, retención reducida, ingresos conexos) impactan la sostenibilidad financiera de su fundación?
- ¿Cómo percibe que el RTE contribuye a cumplir con la misión social o actividades meritorias de su organización?
- ¿Ha observado cambios en la captación de donaciones o aliados estratégicos desde que su fundación se encuentra en el RTE?

Sección B: Requisitos administrativos y tecnológicos

- ¿Qué dificultades ha enfrentado al cumplir con los requisitos documentales y formales exigidos por la DIAN (formularios, certificados, actas, estados financieros)?
- ¿Cómo evalúa la experiencia de publicar la documentación en el Registro Web y gestionar los comentarios de la comunidad?
- ¿Cuenta su fundación con los recursos tecnológicos y personal capacitado para cumplir con estos procesos de manera eficiente?
- ¿Qué costos adicionales (consultorías, software, horas hombre) implica para su organización mantenerse en el RTE?
- ¿Considera que los plazos de respuesta de la DIAN y los procedimientos tecnológicos son adecuados para su tamaño o ubicación geográfica?

Sección C: Desafíos jurídicos y normativos

- ¿Qué tan claros considera los conceptos normativos de “actividad meritoria” y “acceso libre a la comunidad” establecidos en los artículos 359 y 364-5 del Estatuto Tributario?
- ¿Ha experimentado interpretaciones contradictorias por parte de la DIAN u otros actores respecto al cumplimiento de estos artículos?
- ¿Percibe riesgo de exclusión automática o sanciones por el incumplimiento de los requisitos del RTE?

Sección D: Operación y gestión misional

- ¿Cómo ha afectado la carga administrativa del RTE a la ejecución de proyectos sociales o actividades de su fundación?
- ¿Ha tenido que priorizar el cumplimiento administrativo sobre los objetivos misionales? ¿De qué manera?
- ¿Qué recomendaciones propondría para mejorar la efectividad del RTE, reducir barreras de acceso y asegurar que los beneficios fiscales se traduzcan en resultados sociales?

ANEXO B. MATRIZ DE PERSONAS PARTICIPANTES DE LA ENTREVISTA

Código	Organización / Tipo	Rol
Fundación A	Fundación Amadeus (urbana grande)	Directivo (Julián)
Fundación B	Fundación Oro Molido (mediana rural)	Directivo (Pedro)
Fundación C	Fundación Casa Mamá Margarita	Contador (Cristian)
Fundación D	Fundación Carla Cristina	Directivo (Lucía)
Fundación E	Fundación Batuta Antioquia	Directivo (David)
Fundación F	Fundación Mi Sangre	Directivo (Doris)
Fundación G	Fundación Educativa CENSA “Juan Sebastián Gutiérrez Bustamante”	Directivo (Jaime)
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	Funcionario (Camila)
ESAL	Revisor fiscal externo de varias ESAL	Revisor fiscal (Omaira)
Consultor tributario	Asesor de entidades sin ánimo de lucro	Experto (Carmen)

ANEXO C. MATRIZ DOCUMENTAL

Nº	Tipo de documento	Documento / Autor	Año	Tema principal	Aporte al análisis
1	Norma	Constitución Política de Colombia	1991	Marco constitucional de las entidades sin ánimo de lucro y principios de solidaridad	Fundamenta el reconocimiento jurídico de las organizaciones del tercer sector y su función social.
2	Norma	Estatuto Tributario – Artículos 19, 356 a 364-5	2023	Régimen Tributario Especial para entidades sin ánimo de lucro	Define los requisitos, beneficios y condiciones para acceder y permanecer en el RTE.
3	Norma	Ley 1819	2016	Reforma tributaria estructural	Introduce modificaciones sustanciales al Régimen Tributario Especial y establece mayores controles de transparencia.
4	Norma	Decreto 2150	2017	Reglamentación del RTE	Regula el proceso de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial.
5	Norma	Decreto 1625	2016	Decreto Único Reglamentario en materia tributaria	Compila normas tributarias aplicables a entidades sin ánimo de lucro y al RTE.
6	Documento institucional	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) – Guía del Régimen Tributario Especial	2022	Procedimiento para registro y permanencia en el RTE	Explica requisitos administrativos, publicación en Registro Web y obligaciones formales.
7	Documento institucional	DIAN – Registro Web para entidades sin ánimo de lucro	2021	Transparencia y publicidad de información	Establece el mecanismo de publicación de información para garantizar el control social.
8	Artículo académico	Ressler et al.	2021	Gobernanza y transparencia en organizaciones sin ánimo de lucro	Analiza la importancia de los mecanismos de control y transparencia en el tercer sector.

9	Libro académico	Salamon, Lester – The Resilient Sector	2012	Economía del tercer sector	Explica el rol económico y social de las organizaciones sin ánimo de lucro en los sistemas contemporáneos.
10	Artículo académico	Anheier, Helmut – Nonprofit Organizations: Theory, Management and Policy	2014	Gestión y regulación de organizaciones sin ánimo de lucro	Analiza los modelos regulatorios aplicables al sector sin ánimo de lucro.
11	Documento académico	Villar, Rodrigo	2010	Sociedad civil y tercer sector en América Latina	Describe el papel de las organizaciones sociales en el desarrollo regional.
12	Documento institucional	Cámara de Comercio de Medellín – Registro de entidades sin ánimo de lucro	2020	Constitución y registro de fundaciones	Permite comprender los procesos de formalización jurídica de las fundaciones.
13	Artículo académico	Ebrahim, Alnoor	2019	Accountability en organizaciones sociales	Analiza los mecanismos de rendición de cuentas en organizaciones del tercer sector.
14	Documento técnico	OCDE – Fiscal incentives for philanthropy	2020	Incentivos fiscales para organizaciones sociales	Analiza los beneficios tributarios aplicables a organizaciones sin ánimo de lucro en distintos países.
15	Documento institucional	DIAN – Formularios y formatos del Régimen Tributario Especial	2023	Cumplimiento de obligaciones formales	Permite identificar los requisitos técnicos y administrativos exigidos a las fundaciones.

ANEXO D. MATRIZ DE CATEGORIZACIÓN Y ANÁLISIS

Categoría de análisis	Evidencia en entrevistas	Hallazgos documentales	Interpretación
Beneficios del Régimen Tributario Especial	Las fundaciones señalan que el RTE permite reinvertir excedentes y ampliar programas sociales (Fundaciones A, B, D).	El Estatuto Tributario establece la exención del impuesto sobre excedentes para entidades calificadas en el régimen (Arts. 356–358).	El régimen funciona como un incentivo fiscal que fortalece la sostenibilidad financiera de las fundaciones.
Atracción de donantes	Varias fundaciones indican que la pertenencia al RTE genera confianza para donantes institucionales (Fundaciones A, C, E).	Estudios sobre el tercer sector señalan que la transparencia fiscal aumenta la credibilidad de las organizaciones (Ressler et al., 2021).	El régimen contribuye a fortalecer la legitimidad institucional ante financiadores.
Carga administrativa	Las fundaciones mencionan que la documentación exigida y el Registro Web generan costos administrativos (Fundaciones A, B, C).	El Decreto 2150 establece requisitos detallados de información y publicación para las entidades del RTE.	La regulación busca garantizar transparencia, pero implica una carga administrativa significativa para las organizaciones.
Dificultades tecnológicas	Algunas fundaciones rurales reportan limitaciones en infraestructura digital para cumplir requisitos del Registro Web (Fundación B).	La DIAN exige publicación electrónica de información y respuesta a comentarios ciudadanos.	Las condiciones tecnológicas pueden generar barreras de cumplimiento para fundaciones pequeñas o rurales.
Ambigüedad normativa	Participantes señalan falta de claridad en conceptos como actividades meritorias o acceso comunitario (Fundaciones A, C y consultor tributario).	La normativa tributaria establece criterios generales, pero algunos conceptos requieren interpretación administrativa.	La ambigüedad normativa puede generar incertidumbre en el cumplimiento del régimen.
Riesgo de exclusión del régimen	Actores institucionales mencionan que errores formales pueden generar pérdida de beneficios fiscales.	El Estatuto Tributario establece causales de exclusión del RTE por incumplimiento de requisitos.	La permanencia en el régimen depende del cumplimiento riguroso de obligaciones formales.