

CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Incluyen las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro extranjeras / SOCIEDADES EXTRANJERAS – Son contribuyentes sin importar su naturaleza / REGLA DE HERMENEUTICA – Aplicación / SOCIEDADES EXTRANJERAS – No existe incompatibilidad entre los artículos 19 y 20 del Estatuto Tributario

El artículo 19 del estatuto Tributario es claro en cuanto reguló a favor de las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo lucro un régimen tributario especial. Para el efecto, deben cumplir las condiciones establecidas en los tres literales. Habida cuenta de que la norma no distingue que debe tratarse exclusivamente de corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro nacionales, la Sala considera que no es razonable excluir de ese régimen a las entidades extranjeras que acrediten que cumplieron los tres requisitos previstos en la norma. Como se puede apreciar, el artículo 20 del Estatuto Tributario está dirigido a regular el régimen tributario de las sociedades y las entidades extranjeras de cualquier naturaleza. Si se interpreta de manera exegética la norma, es claro que está referida a todo tipo de entidades extranjeras, sin distinción de ninguna índole. Por lo tanto, el intérprete no tendría razones para entrar a hacer distinciones. Sin embargo, si se aplica la misma regla de hermenéutica jurídica al artículo 19 del E.T., también es dable colegir que esa norma no distingue entre corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, nacionales y extranjeras. En ese contexto, en el entendido de que el numeral 1º del artículo 19 del E.T. también está referido a las entidades extranjeras sin ánimo de lucro, se advertiría una presunta incompatibilidad entre esa disposición y el artículo 20 del E.T., pues mientras con el artículo 19 las entidades extranjeras que cumplan los requisitos ahí establecidos podrían acceder al régimen tributario especial, con el artículo 20 tales entidades tributarían únicamente sobre sus rentas de fuente nacional, pero bajo el régimen tributario general. Para solucionar esa presunta incompatibilidad, el demandante invocó la regla de hermenéutica jurídica prevista en el artículo 5º de la Ley 57 de 1887. Según esta regla, si en los códigos que se adopten se hallaren algunas disposiciones incompatibles entre sí, se observarán en su aplicación las siguientes reglas: La disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general. Cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidad, y se hallen en un mismo Código, preferirá la disposición consignada en artículo posterior. Sobre el particular, la Sala considera que tanto el numeral 1º del artículo 19, como el artículo 20 del E.T., son normas especiales. Sin embargo, para la Sala, las dos disposiciones no son incompatibles y por lo mismo, no es pertinente aplicar el artículo 5º de la Ley 57 de 1887. Y, considera que las dos normas no son incompatibles, porque cuando el artículo 20 del E.T. establece que incluso las entidades extranjeras de cualquier naturaleza son contribuyentes del impuesto sobre la renta, también prevé que son responsables únicamente en relación a la renta y ganancia ocasional de fuente nacional.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 19 / ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 20 / LEY 57 DE 1887 - ARTICULO 5

INGRESOS DE FUENTE NACIONAL – Enunciación / GANANCIA OCASIONAL – Son los contemplados en los artículo 300 a 310 del Estatuto Tributario / SOCIEDADES EXTRANJERAS – Ingresos que perciben / ONGD – Ingresos que perciben / CONVENIOS DE COOPERACION INTERNACIONAL – Ingresos / ENAJENACION DE BIENES MATERIALES O INMATERIALES UBICADOS EN EL PAIS – Son ingresos de fuente nacional / ENTIDADES EXTRANJERAS SIN ANINO DE LUCRO – Si en desarrollo de su objeto social obtienen ingresos y

ganancia ocasional de fuente nacional son contribuyentes del impuesto sobre la renta

El artículo 24 del E.T. dispone que se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales o inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. A renglón seguido, la norma enlista, a título enunciativo, los ingresos que se consideran de fuente nacional. Por otra parte, se consideran ingresos constitutivos de ganancia ocasional, los contemplados en los artículos 300 a 310 del E.T., salvo cuando hayan sido taxativamente señalados como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en el Título I, del libro Primero del Estatuto Tributario. En ese contexto, lo razonable es preguntarse si las entidades extranjeras que desarrollan las actividades previstas en el numeral 1º del artículo 19 del E.T., sin ánimo lucrativo, están facultadas para percibir rentas de fuente nacional, en los términos del artículo 24 del E.T. y rentas por concepto de ganancia ocasional de fuente nacional, en los términos de los artículos 300 a 310 del E.T. La Sala considera que no existe una respuesta categórica a esa pregunta, porque la fuente de los ingresos de las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, sean nacionales o extranjeras, en parte, pueden ser las donaciones o aportes que reciban de terceros, pero también, los recursos propios que obtengan en desarrollo de su objeto social. Precisamente, en el Manual de Acceso a la Cooperación Internacional de Fuentes No Oficiales de la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional se indica que el origen de los recursos de las ONGD (Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo) puede ser: Público (De origen centralizado) Público (De origen descentralizado) Privado (Empresa) Privado (Fundación) Privado (Individuales) Recursos propios Mixtos. Además, esa variedad de fuentes de ingreso puede tener origen en el exterior, como en el territorio nacional. Y, aún tratándose de fuentes que tengan origen en el territorio nacional, no es pertinente afirmar, categóricamente, que todos los recursos que ejecutan las entidades extranjeras sin ánimo de lucro, en proyectos de desarrollo social en Colombia, se derivan de las actividades enlistadas en el artículo 24 del Estatuto Tributario y que, además, forman parte del patrimonio de esa entidad. Tal es el caso de los recursos de los respectivos presupuestos que, en virtud de convenios de cooperación internacional, el gobierno, en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal puede apropiar para la ejecución conjunta de los proyectos de desarrollo social. No se podría decir lo mismo de los ingresos que la entidad extranjera sin ánimo de lucro obtenga, en virtud de la enajenación de bienes materiales o inmateriales ubicados en el país al momento de la enajenación, a cualquier título. Estos ingresos, en la medida en que cumplirían los presupuestos del artículo 24 del E.T., tributarían como ingresos de fuente nacional. Por lo tanto, si en desarrollo del objeto social, las entidades extranjeras sin ánimo de lucro generan ingresos y ganancia ocasional de fuente nacional, en los términos del E.T; de conformidad con el artículo 20 ibídem, tales entidades se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta, únicamente respecto de esos ingresos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 24 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 20

INGRESOS Y GANANCIA OCASIONAL DE ENTIDADES EXTRANJERAS SIN ANIMO DE LUCRO – Al fijar la DIAN la tarifa del 33 por ciento vulnera el derecho de la igualdad / DERECHO A LA IGUALDAD EN ASUNTOS

FISCALES – Aplicación / REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Al excluir a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras se vulnera el derecho de igualdad / TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA SOCIEDADES NACIONALES O EXTRANJERAS – Se aplica a la sociedades extranjeras de cualquier naturaleza que tengan ánimo lucrativo / SOCIEDADES EXTRANJERAS SIN ANIMO DE LUCRO – No se les aplica la tarifa del impuesto sobre la renta del 33 por ciento

Los conceptos no se ajustan a derecho en cuanto interpretan que esos ingresos de fuente nacional tributan a la tarifa general del 33%, porque una interpretación sistemática y finalista de los artículos 19, 20, 240, 356 a 364 del E.T. permite concluir que si esos ingresos de fuente nacional que perciben las entidades extranjeras, se perciben en desarrollo de las actividades de que trata el literal a) del numeral 1 del artículo 19 del E.T. y se reinvierten totalmente en la actividad de su objeto social, conforme al literal c) de la misma disposición, esos ingresos pueden tratarse como beneficio neto o excedente exento del impuesto sobre la renta, si se destina directa o indirectamente en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo en programas de interés general (lit b) del numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario). En caso de que no se reinviertan, se someterán a la tarifa del 20%, al tenor del artículo 356 del E.T. Esta interpretación permite gravar, en igualdad de condiciones, a las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, sean nacionales o extranjeras. La Corte Constitucional ha considerado que el derecho constitucional de la igualdad, aplicado a asuntos fiscales, debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, ya que constituye “claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura”. Así mismo, ha precisado que la igualdad implica el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis, criterio que ha acogido para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que, por lo tanto, resultan discriminatorias. Para el caso concreto, la Sala considera que la interpretación que hizo la DIAN no es razonable, porque conlleva la exclusión del beneficio al régimen tributario especial de las entidades extranjeras sin ánimo de lucro, de manera injustificada. En efecto, el numeral 3 del Oficio 029329 del 27 de abril de 1998 no justificó la exclusión del beneficio, pues ese oficio se limitó a señalar que son las personas jurídicas extranjeras y a repetir lo que establece el artículo 20 del E.T., para concluir, sin análisis alguno, que no es posible aplicarles el régimen tributario especial. El oficio 79988 del 1 de noviembre de 2005, por su parte, reconoce que las organizaciones no gubernamentales extranjeras son “entidades que en su estructura y funcionamiento articulan la esfera de los negocios, la recepción de donaciones y el sector sin ánimo de lucro, basado en un principio fundamental de primacía del bien común” (negrilla y cursiva fuera de texto). Como se puede apreciar, el artículo 240 del Estatuto Tributario regula la tarifa del impuesto sobre la renta que se aplica a las sociedades nacionales y extranjeras. Y, aunque esa norma también hizo referencia a las entidades extranjeras de cualquier naturaleza, una interpretación razonable de la norma permite inferir que la intención del legislador fue unificar la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas que desarrollan actividades con ánimo lucrativo, sea cual sea la naturaleza de su constitución (sociedades anónimas, limitadas o las formas asociativas que regulen leyes foráneas) e independientemente de si son nacionales o extranjeras. Lo importante es que si esas personas jurídicas tributan en Colombia, lo hacen en las mismas condiciones. De hecho, la modificación que se hizo mediante la Ley 1111 de 2006, en la redacción del artículo 240 del E.T., permite inferir, con mayor claridad, que cuando la norma dispone “incluidas las

sociedades y otras entidades extranjeras de cualquier naturaleza”, el participio “incluidas”, está ligado a la frase que le precede y que hace referencia a las sociedades anónimas, limitadas y a los demás entes asimilados a unas y otras. De manera que las entidades extranjeras de cualquier naturaleza a que se refiere el artículo 240 del E.T., son las asimiladas en Colombia a las sociedades anónimas, limitadas y demás entes de la misma naturaleza. En consecuencia, no es el artículo 240 del E.T., el que permite inferir que el numeral 1 del artículo 19 del E.T. no se les aplica a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras.

FUENTE FOMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 240

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA – Interpretación del artículo 20 del Estatuto Tributario / ONG SIN ANIMO DE LUCRO – Sus ingresos son diferentes al de las entidades con fines lucrativos / REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – A él se encuentran sometidas las entidades extranjeras sin ánimo de lucro

Para el caso objeto de análisis, el artículo 20 del E.T. no es claro, porque para llegar a una interpretación razonable y ajustada al principio de equidad tributaria, era necesario precisar, mediante una interpretación sistemática y finalista, el concepto de entidades extranjeras de cualquier naturaleza, el de rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y el de organizaciones internacionales no gubernamentales. Así mismo, era necesario tener en cuenta que la fuente de los ingresos de las organizaciones no gubernamentales sin ánimo de lucro es diferente al de las entidades que se constituyen con fines lucrativos, y que unas y otras operan de diferente manera en el territorio nacional. En consecuencia, por las razones expuestas se anularán los conceptos demandados, en cuanto interpretaron que las entidades extranjeras sin ánimo de lucro que cumplen los requisitos previstos en el numeral 1 del artículo 19 del E.T. tributan sobre las rentas de fuente nacional a la tarifa de las sociedades nacionales y extranjeras que persiguen fines lucrativos, al tenor de los artículos 20 y 240 del Estatuto Tributario, siendo lo jurídico que tributen sobre las rentas y ganancia ocasional de fuente nacional pero en las condiciones previstas para el régimen tributario especial, conforme con los artículos 356 a 364 del E.T.

NORMAS DEMANDADAS: CONCEPTO 079988 DE 2005 (1 de noviembre) DIAN – ANULADO / CONCEPTO 83023 DE 2006 (26 de septiembre) DIAN – ANULADO / CONCEPTO 029329 DE 1998 (27 de abril) DIAN – ANULADO INCISO CUARTO NUMERAL 3

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de septiembre de dos mil diez (2010).

Radicación número: 11001-03-27-000-2007-00011-00(16467)

Actor: JORGE EDUARDO VARGAS MONCALEANO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide la acción pública de nulidad instaurada por el señor JORGE EDUARDO VARGAS MONCALEANO contra los Conceptos No. 079988 del 1º de noviembre de 2005 y 83023 del 26 de septiembre de 2006, expedidos por la Oficina Jurídica de la DIAN, y contra el inciso cuarto, numeral 3º del Concepto 029329 del 27 de abril de 1998, proferido por la Oficina Nacional Normativa y Doctrina de la DIAN:

- 1. Numeral 3º del Oficio 029329 del 27 de abril de 1998, expedido por la Oficina Nacional Normativa y Doctrina de la DIAN:**

“PROBLEMA JURÍDICO

Cuáles beneficios tributarios están previstos en Colombia para las personas jurídicas nacionales y extranjeras sin ánimo de lucro?

RESPUESTA

- 3. Personas jurídicas extranjeras sin ánimo de lucro, con domicilio secundario en Colombia (oficina)**

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

- 2. Oficio No. 079988 del 1º de noviembre de 2005, expedido por la Oficina Jurídica de la DIAN:**

***“TEMA: Impuesto sobre la renta y complementarios.
DESCRIPTORES: Organizaciones No gubernamentales
Internacionales***

(...) El concepto de Organizaciones No Gubernamentales (ONG) encuentra diversas acepciones en el ámbito nacional e internacional, desde aquella propuesta por la ONU según la cual se trata de “organizaciones voluntarias de ciudadanos sin ánimo de lucro nacional o internacional”, hasta las que restringen el universo de ONG solamente a aquellas que tengan por objeto promover y realizar planes de desarrollo social. No obstante no estar taxativamente definida en nuestra normatividad nacional la figura de la ONG como tal, encontramos que existe una definición que permite visualizar en forma clara la naturaleza jurídica de este tipo de asociaciones como “formas

asociativas, principalmente de carácter privado, con personería jurídica y de naturaleza no lucrativa de la sociedad civil, que trabajan a favor del bien común atendiendo necesidades sociales". (Boletín 1 de la Cámara de Comercio Denali-Procali de junio de 1.999, llamada OJO AVIZOR Urbano y Social).

Se trata, entonces, como ha sostenido este Despacho en anteriores oportunidades, de entidades que en su estructura y funcionamiento articulan la esfera de los negocios, la recepción de donaciones y el sector sin ánimo de lucro, basado en un principio fundamental de primacía del bien común.

En tal sentido, al constituirse como entidades sin ánimo de lucro, deben cumplir las obligaciones que les atañe a estas entidades en relación con el impuesto sobre la renta, actuar como agentes de retención cuando efectúen pagos o abonos en cuenta y cobrar el IVA cuando ejecuten hechos generadores del impuesto.

En todo caso, si existen tratados o convenios internacionales, se debe actuar conforme a lo preceptuado en ellos.

Sobre el tema del régimen impositivo aplicable a estas entidades, es pertinente observar lo señalado en el Concepto 029329 de 27 de abril de 1998:

(...)

De esta manera, si una entidad sin ánimo de lucro extranjera, únicamente recibe ingresos de fuente extranjera, no es contribuyente del impuesto sobre la renta en Colombia, acorde con lo dispuesto por el artículo 20 del Estatuto Tributario, el cual preceptúa que las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente son contribuyentes en relación con su renta y ganancia ocasional de fuente nacional, salvo que, en este último caso, estén exoneradas del pago del impuesto por convenios internacionales conforme con lo dispuesto por el artículo 233 ibidem (sic), o por el derecho interno.

El artículo 240 del Estatuto Tributario, dispone que la tarifa del 35% del impuesto sobre la renta se aplica a la renta gravable de las sociedades extranjeras de cualquier naturaleza y a cualesquiera otras entidades extranjeras, se reitera, sobre sus ingresos de fuente nacional. En consecuencia, las entidades sin ánimo de lucro extranjeras, tributariamente no se clasifican dentro del régimen tributario especial previsto en el artículo 19 del Estatuto Tributario, pues no existe norma interna que las clasifique dentro de ese régimen.

En cuanto a la obligatoriedad de declarar para las entidades o personas extranjeras, el Concepto 092096 de 1998, abordó el tema así:

(...)"

3. Oficio 83023 del 26 de septiembre de 2006, expedido por la Oficina Jurídica de la DIAN:

**“TEMA: IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y
COMPLEMENTARIOS
DESCRIPTOR: ENTIDADES SIN ANIMO (sic) DE LUCRO**

(...)

Para efectos de estudiar los argumentos planteados, se procede a transcribir y analizar el artículo 20 del Estatuto Tributario:

(...)

De acuerdo con el numeral 1º del artículo 5º de la Ley 57 de 1987, la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general, situación que no se presenta en el caso en estudio ya que si bien las normas que hacen referencia al régimen especial del impuesto sobre la renta son una excepción al régimen general de este impuesto, el artículo 29 del Estatuto Tributario también es una norma especial dirigida a las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza.

En efecto, el referido artículo 20 del Estatuto Tributario es claro al indicar cual (sic) es el régimen que debe aplicarse a las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, afirmando que es el correspondiente al de las sociedades anónimas nacionales.

Es evidente entonces la especialidad de la norma al estar dirigida a un determinado universo de contribuyentes excluyendo de manera implícita la posibilidad de aplicar a éstos cualquier régimen diferente al de las sociedades anónimas.

De acuerdo con lo manifestado, si bien los Conceptos Nros. 079988 de 2005 y 029329 de 1998, hacen referencia a sociedades extranjeras con domicilio secundario en Colombia, el sustento de los mismos en el artículo 20 del Estatuto Tributario constituye un argumento jurídico suficiente que hace manifiesta la prohibición de aplicar el régimen especial del impuesto sobre la renta para sociedades y entidades extranjeras, así se trate de sucursales, oficina de representación o cualquiera otra.

En cuanto a la aplicación del artículo 471 del Código de Comercio, es de anotar que si bien la legislación comercial impone a las sociedades extranjeras la obligación de establecer sucursal en Colombia cuando realicen actividades permanentes en el país, el cumplimiento de tal deber no conlleva el desconocer su carácter de sociedad extranjera ni mucho menos soslayar las obligaciones fiscales impuestas a estas de manera expresa por el legislador.

Así mismo, no resulta procedente aludir al concepto de fundaciones contenido en el artículo 633 del Código Civil con el fin de cobijar a las sociedades extranjeras con el régimen especial del impuesto sobre la renta, puesto que, como ya quedo (sic) establecido, el artículo 20 del Estatuto Tributario es enfático al establecer que el régimen aplicable a las sociedades extranjeras, sin importar su naturaleza, es el de las sociedades anónimas.

Cabe anotarse que el texto del artículo 20 del Estatuto Tributario es suficientemente claro cuando indica el régimen tributario de las sociedades y

entidades extranjeras de cualquier naturaleza, siendo pertinente traer a colación el artículo 27 del Código Civil: “Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu”.

En consecuencia no es procedente invocar una supuesta inequidad entre entidades sin ánimo de lucro extranjeras respecto de las nacionales ni las normas que regulan el régimen tributario especial del impuesto sobre la renta con el fin de justificar el desconocimiento del expreso mandato contenido en el artículo 20 del Estatuto Tributario, esto es, el sometimiento de las entidades y sociedades extranjeras al régimen del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades anónimas nacionales, que es lo dispuesto por el legislador.

Por lo anterior se confirman los Conceptos Nros. 79988 del 1 de noviembre de 2005, y 29329 del 27 de abril de 1998.

(...)”

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La parte actora invocó como normas violadas las siguientes:

- Numeral 1º del artículo 19 del Estatuto Tributario
- Artículos 13 y 29 de la Constitución Política

El concepto de violación se resume así:

El demandante adujo que el numeral 1º del artículo 19 del E.T. fija taxativamente los requisitos para que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro estén cobijadas por el Régimen Tributario Especial.

Manifestó que la DIAN, en los conceptos acusados, dio un alcance diferente al que se desprende del texto del artículo 19 del E.T., toda vez que excluye del régimen tributario especial a las entidades extranjeras sin ánimo de lucro con sucursal en Colombia, simplemente por tener su domicilio principal en el exterior.

Dijo que si las fundaciones cumplen con los requisitos previstos en el artículo 19 del E.T., pueden sujetarse al Régimen Tributario Especial, sin importar si son o no sucursales de una entidad extranjera. Que cuando la DIAN exige requisitos no previstos en el artículo 19 del E.T., para negar la inclusión de una sucursal de una entidad extranjera sin ánimo de lucro, viola los artículos 19 del E.T., 27 del Código Civil y 13 y 19 de la Constitución Política.

Explicó que los artículos 20, 21 y 240 del E.T. no excluyen a las entidades extranjeras del régimen tributario especial. Dichos artículos, dijo, determinan de manera general que las entidades extranjeras tributan únicamente sobre sus ingresos de fuente nacional a la tarifa general de las sociedades.

A juicio de la demandante, de los artículos 20 y 21 del E.T. se infiere que las entidades extranjeras que no puedan incluirse en el régimen tributario especial previsto en el artículo 19, deben tributar bajo el régimen general a la tarifa de las sociedades anónimas.

Agregó que el artículo 240 del E.T. fija una tarifa única de renta para sociedades y entidades extranjeras de 34 % para el año 2007 y de 33 % para los años 2008 y siguientes. Sin embargo, añadió, tal situación no impide que las sociedades ubicadas en Zona Franca puedan aplicar el artículo 240-1 del E.T., que consagra una tarifa especial de renta del 15%. El artículo 240 del E.T. no impide que las sucursales de fundaciones extranjeras que cumplan con los requisitos del artículo 19 del E.T., puedan pertenecer al Régimen Tributario Especial.

Consideró que si los artículos 19 y 20 del E.T. tuvieran la misma generalidad, el artículo 19 debe aplicarse de preferencia a los artículos 20 y 21, porque éstos últimos fueron incluidos en el E.T. por el Decreto 624 de 1989, mientras que el artículo 19 fue incluido por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003.

Frente al argumento de que *“las entidades sin ánimo de lucro extranjeras, tributariamente no se clasifican dentro del régimen tributario especial previsto en el artículo 19 del estatuto tributario, pues no existe norma interna que las clasifique dentro de ese régimen”*¹, dijo que la norma interna que clasificaría a las entidades sin ánimo de lucro en el Régimen Tributario Especial es el mismo artículo 19 del E.T. Este artículo, añadió, fija las condiciones para que las entidades sin ánimo de lucro puedan tributar conforme al Régimen Tributario Especial, sin importar si son extranjeras o no. Por el contrario, dijo, no existe norma expresa que impida tal situación.

Manifestó que se vulneran los derechos fundamentales a la igualdad y al debido proceso, porque la DIAN, mediante los conceptos acusados, excluye a las sucursales de entidades extranjeras del Régimen Tributario Especial, al exigir requisitos no previstos en el artículo 19 del E.T.

Añadió que no existe una razón de peso que fundamente el hecho de que las entidades extranjeras sin ánimo de lucro no puedan tributar bajo el Régimen Tributario Especial. Por tanto, no debe existir un trato diferencial en cuanto al régimen tributario aplicable a una fundación nacional y a una sucursal de fundación extranjera, toda vez que el fin que persiguen las dos es el mismo.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La UAE DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones del accionante.

Dijo que la Ley impone una limitación en materia de rentas gravadas, con el fin de favorecer a las personas naturales o jurídicas sin residencia en el país, pero, a su vez, no puede otorgarles un beneficio que sólo aplica para las entidades nacionales sometidas al control del Estado colombiano, en cuanto a la reinversión de la totalidad de sus rentas, para coadyuvar al cumplimiento de los objetivos sociales.

Manifestó que el artículo 12 del E.T. señala que las sociedades y entidades nacionales son gravadas tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuente extranjera. A su vez, dijo, las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y su régimen tributario es el de las sociedades anónimas, tal como lo dispone el artículo 20 del E.T.

¹ Concepto 079988 de 2005.

Precisó que conforme con el artículo 20 del E.T., a las sociedades y entidades extranjeras se les aplica el régimen tarifario de las sociedades anónimas, sin hacer distinción alguna. Dijo que una interpretación correcta que compatibilice los artículos 19 y 20 del E.T., consiste en que mientras que el artículo 19 se refiere a entidades nacionales, el artículo 20 se aplica a las entidades extranjeras. Consideró un contrasentido y de falta de lógica que se interprete que el artículo 19 se refiere a entidades extranjeras y el 20, igualmente, a sociedades y demás entidades extranjeras.

En cuanto a la supuesta violación del principio de igualdad, afirmó que el legislador definió claramente el tratamiento tributario de las sociedades y demás entidades nacionales y extranjeras. Que el hecho de que las entidades sin ánimo de lucro, sujetas al régimen tributario especial, tengan un tratamiento diferencial en atención a si son nacionales o extranjeras, supera el llamado “test de razonabilidad”.

La razonabilidad, a juicio de la DIAN, se da por la circunstancia de que frente a las sociedades extranjeras, el Código de Comercio exige la constitución de una sucursal en Colombia, lo que facilita el control sobre el desarrollo de su objeto social. En cambio, cuando se trata de corporaciones, fundaciones u otras entidades extranjeras, al no participar de la esencia de las sociedades, no están obligadas a cumplir con el requisito de la sucursal.

Las anteriores razones, aclaró, condujeron al Legislador a establecer en el artículo 20 del E.T., que las sociedades extranjeras, definidas por la legislación al amparo de la cual se constituyeron, así como también otras entidades extranjeras, estarían sometidas al impuesto sobre la renta respecto de sus ingresos de fuente nacional; situación en la que se hizo prevalecer el carácter extranjero de la sociedad o de la entidad, sin importar si tenían o no ánimo de lucro.

Consideró improcedente aceptar la tesis de que una entidad extranjera (no sociedad), constituida al amparo de leyes y requisitos desconocidos, no obligada a constituir sucursales en Colombia, se beneficie de un tratamiento tributario preferencial reservado a entidades colombianas, constituidas al amparo de leyes conocidas.

Dijo que los conceptos demandados aciertan en establecer que:

- a) *“Las sociedades extranjeras están sometidas al impuesto sobre la renta y, por sustracción de materia y definición legal, tienen interés comercial y ánimo de lucro como las nacionales.*
- b) *Las demás entidades extranjeras, así no tengan la naturaleza jurídica de sociedad, tales como corporaciones, fundaciones y asociaciones, están sometidas al impuesto sobre la renta sobre sus ingresos de fuente nacional. En tal caso, el Legislador hizo prevalecer el carácter extranjero del ente.*
- c) *La diferencia de trato frente a las entidades nacionales radica en que al no estar obligadas a constituir una sociedad por no ser sociedades, el control de sus objetivos supuestamente altruistas no es claro a la luz de nuestro derecho interno, sobre todo considerando las circunstancias de que su domicilio principal no está en el país.”*

Sobre la supuesta violación al debido proceso, adujo que, en el caso in examine, los conceptos fueron expedidos por la División de Doctrina de la DIAN en desarrollo de facultades precisas otorgadas por el artículo 264 de la Ley 223 de

1995, y por los funcionarios competente, de conformidad con el artículo 18 del Decreto 1071 de 1999, modificado por el Decreto 4271 de 2005.

Manifestó que el hecho de que el demandante no esté de acuerdo con el contenido del concepto, no significa que exista violación del debido proceso.

Agregó que como una de las manifestaciones del debido proceso es garantizar el derecho de audiencia y defensa, en el caso tal garantía se preservó cuando los conceptos se emitieron una vez escuchados los planteamientos formulados por los consultantes. Inclusive, en uno de los casos, el demandante solicitó la reconsideración de los Conceptos 079988 de 2005 y 029329 de 1998, solicitud que fue resuelta en el Concepto No. 083023 del 26 de septiembre de 2006, hoy demandado.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda.

Precisó, además, que no se discute el hecho de que las entidades extranjeras sin ánimo de lucro estén sujetas a impuesto sobre la renta en Colombia sobre sus rentas de fuente nacional, sino el hecho de que éstas tributan sobre dichas rentas bajo un régimen especial de renta y no bajo el régimen ordinario.

Agregó que el artículo 19 del E.T. es claro en establecer unos requisitos para pertenecer al régimen tributario especial, y que de ninguna manera señala como requisito adicional que se trate de entidades constituidas bajo las leyes colombianas o que tengan su domicilio principal en Colombia. Es decir, el artículo 19 no excluye del régimen especial a las sucursales colombianas de entidades extranjeras sin ánimo de lucro, simplemente por tener su domicilio principal en el exterior.

Considera que si la legislación colombiana excluyera a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras de la aplicación del Régimen Tributario Especial, lo habría dicho expresa y claramente en la norma. Pero como tal norma no existe, la DIAN no puede, mediante doctrina, legislar en sentido contrario a las normas legales vigentes.

Adujo que lo que caracteriza al régimen tributario especial son las actividades que realizan las entidades sin ánimo de lucro previstas en el artículo 19 del E.T. Dijo que el hecho de que la entidad sea una sucursal colombiana de una entidad extranjera es apenas un hecho accidental que no debe impedir su acceso al régimen especial.

La **demandada** reiteró los argumentos esgrimidos en la contestación a la demanda.

El **Ministerio Público** rindió concepto, en el que recomendó denegar las pretensiones de la demanda.

Dijo que los artículos 5, 12, 20 y 21 del E.T. establecen que las sucursales de sociedades extranjeras y demás entidades extranjeras de cualquier naturaleza son sujeto pasivo del impuesto de renta y, por tanto, se les aplica el régimen tributario de las sociedades anónimas nacionales, salvo expresas regulaciones internacionales o internas.

Que en concordancia con lo anterior, el artículo 240 del E.T., para la época de los conceptos acusados, estableció una tarifa del impuesto sobre la renta del 35% para *“las sociedades extranjeras de cualquier naturaleza y a cualesquiera otras entidades extranjeras.”*

Que el artículo 19 del E.T. señala los requisitos para pertenecer al régimen especial, y aunque esa norma no especifica que sólo se aplica a las entidades sin ánimo de lucro nacionales, no es pertinente interpretar que pueda aplicarse a las sociedades y demás entidades extranjeras, puesto que existe una regulación propia para éstas (arts. 20, 21 y 240 del E.T.)

Que, en consecuencia, no era suficiente que una sucursal de una entidad sin ánimo de lucro extranjera cumpla los requisitos del régimen tributario especial, para acogerse al mismo, pues el Legislador no previó que se les aplicara éste sino expresamente uno distinto.

En cuanto a la prevalencia del artículo 19 del E.T., consideró que si bien no se consagran criterios contradictorios, si fuera el caso, por corresponder a una misma especialidad tributaria, prevalecería lo dispuesto en los artículos 20, 21 y 240 del E.T., por ser normas posteriores y por encontrarse en un mismo estatuto. (Art. 10 del Código Civil)

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la pretensión de nulidad de los Conceptos 029329 del 27 de abril de 1998, proferido por la Oficina Nacional de Normativa y Doctrinal de la DIAN; 079988 del 1º de noviembre de 2005 y 83023 del 26 de septiembre de 2006, expedidos por la Oficina Jurídica de la DIAN.

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

Para el efecto, la Sala analizará si la DIAN vulneró el numeral 1 del artículo 19 y el artículo 20 del E.T., por interpretación errónea y si, producto de esa interpretación, vulneró el derecho fundamental de la igualdad y el del debido proceso, previstos en los artículos 13 y 29, respectivamente, de la Carta Política.

Mediante los conceptos jurídicos demandados, la DIAN ha reiterado que el régimen tributario de las entidades extranjeras sin ánimo de lucro es el previsto en el artículo 20 del E.T., y no el régimen tributario especial del numeral primero del artículo 19 ibídem.

Los argumentos que expuso en los conceptos demandados, para sustentar esa conclusión son, en síntesis, los siguientes:

Numeral 3º del Concepto 029329 del 27 de abril de 1998:

- Las personas jurídicas extranjeras sin ánimo de lucro, con domicilio secundario en Colombia, son contribuyentes del impuesto sobre la renta.
- Esas personas jurídicas tributan conforme las reglas del artículo 20 del E.T.

- Conforme con el artículo 20 del E.T., esas personas jurídicas deben determinar la renta gravable y el impuesto a cargo a la tarifa del 35%.
- A esas personas jurídicas no se les aplica el régimen tributario especial previsto para las entidades sin ánimo de lucro establecido en los artículos 19, 356 a 364 del E.T y en el Decreto 124 de 1997.

Oficio 079988 del 10 de noviembre de 2005

- Las ONG son formas asociativas, principalmente de carácter privado, con personería jurídica y de naturaleza no lucrativa de la sociedad civil, que trabajan a favor del bien común, atendiendo necesidades sociales. (Definición tomada de una fuente doctrinal).
-
- Las ONG deben cumplir las obligaciones que atañe a las entidades sin ánimo de lucro, en relación con el impuesto sobre la renta, actuar como agentes de retención y cobrar el IVA.
- Reitera lo dicho en el concepto 029329 de 1998 y concluye que si una entidad sin ánimo de lucro extranjera únicamente recibe ingresos de fuente extranjera, no es contribuyente del impuesto sobre la renta, conforme con el artículo 20 del E.T. Que si percibe ingresos de fuente nacional, es contribuyente del impuesto, salvo que por convenio internacional o norma interna se le exonere del impuesto. Que de conformidad con el artículo 240 E.T., la tarifa a la que tributa es del 35%

Concepto 83023 del 26 de septiembre de 2006

- El artículo 20 del E.T. es una disposición que regula un asunto especial, como también lo son, las normas que regulan el régimen tributario especial.
- El numeral 1 del artículo 5 de la Ley 57 de 1887 dispone que una disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general.
- El artículo 20 del E.T. se refiere, de manera específica, a las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza. Esta norma es especial en cuanto se dirige a un determinado universo de contribuyentes y, por tanto, excluye la posibilidad de aplicar a esos contribuyentes un régimen diferente al de las sociedades anónimas.
- El artículo 471 del C.Co. exige a las Sociedades extranjeras que vayan a realizar actividades permanentes en el país, que constituyan sucursales en Colombia. Ese deber no desconoce el carácter especial de las sociedades extranjeras, así como tampoco el régimen tributario que se les aplica.
- Del artículo 633 del C.C. no se puede interpretar que las sociedades extranjeras puedan quedar cobijadas con el régimen especial del impuesto sobre la renta.
- Es pertinente aplicar la regla de interpretación establecida en el artículo 27 del C.C., según la cual: *"cuando el espíritu de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu"*.

- No existe inequidad entre el tratamiento tributario que se aplica a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras y las nacionales.

El demandante, por su parte, adujo que los conceptos violan el numeral 1º del artículo 19 y el 20 del E.T., así como los artículos 13 y 29 de la Constitución Política, en concreto, por lo siguiente:

- El numeral 1 del artículo 19 fija, de manera taxativa, los requisitos para que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro estén en el régimen tributario especial. Dentro de esos requisitos no se encuentra el origen de tales entidades. Por lo tanto, cuando esta norma se refiere a entidades sin ánimo de lucro, debe entenderse referida a cualquier entidad de esa naturaleza, sin importar el país origen de su constitución. Donde el legislador no distingue, no le es dable al intérprete distinguir.
- Los artículos 20, 21 y 240 E.T. no excluyen a las entidades extranjeras sin ánimo de lucro del régimen tributario especial. Esas normas determinan, de manera general, que las entidades extranjeras tributan sobre los ingresos de fuente nacional a la tarifa general de las sociedades. Esas normas no deben interpretarse en el sentido de que excluyen la aplicación del artículo 19 E.T.
- El artículo 19 del E.T. también regula el régimen tributario de las entidades extranjeras sin ánimo de lucro, porque es una norma especial y, además, posterior en el tiempo al artículo 20 E.T., si se tiene en cuenta que la última reforma a esa norma se surtió con la Ley 863 de 2003. En consecuencia, de conformidad con el artículo 5 de la Ley 57 de 1887² y el artículo 2 de la Ley 153 de 1887³, a esas entidades se les aplica de preferencia el artículo 19 del E.T.
- La norma específica que regula el tratamiento tributario especial de las entidades extranjeras sin ánimo de lucro es el artículo 19 del E.T. y no el artículo 20.
- La interpretación de la DIAN es irrazonable.
- Se viola el debido proceso, porque la DIAN, mediante los conceptos demandados, está exigiendo requisitos no previstos para acceder al régimen tributario especial en renta de las entidades sin ánimo de lucro, como es exigir que tales entidades sean de carácter nacional, cuando la norma no hace esa distinción.

² "Cuando haya incompatibilidad entre una disposición constitucional y una legal, preferirá aquella.

Si en los Códigos que se adoptan se hallaren algunas disposiciones incompatibles entre sí, se observarán en su aplicación las reglas siguientes:

- a) La disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general.
- b) Cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidad, y se hallen en un mismo Código, preferirá la disposición consignada en artículo posterior; y si estuvieren en diversos Códigos preferirán, por razón de éstos, en el orden siguiente: Civil, de Comercio, Penal. Judicial, Administrativo, Fiscal, de Elecciones, Militar, de Policía, de Fomento, de Minas, de Beneficencia y de Instrucción Pública.

³ "La ley posterior prevalece sobre la ley anterior. En caso de que una ley posterior sea contraria a otra anterior, y ambas preexistentes al hecho que se juzga, se aplicará la ley posterior.

- Se viola el derecho a la igualdad, porque los conceptos demandados desconocen que el fin de las entidades sin ánimo de lucro, sea nacionales o extranjeras, es el mismo.

La Sala considera que le asiste razón al demandante, por las siguientes razones:

El numeral primero del artículo 19 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTICULO 19. CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL. *Los contribuyentes que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del presente Libro:*

1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23⁴ de este Estatuto, para lo cual deben cumplir las siguientes condiciones:

- a) *Que el objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social;*
- b) *Que dichas actividades sean de interés general, y*
- c) *Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social.”*

La norma transcrita es clara en cuanto reguló a favor de las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo lucro un régimen tributario especial. Para el efecto, deben cumplir las condiciones establecidas en los tres literales.

Habida cuenta de que la norma no distingue que debe tratarse exclusivamente de corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro **nacionales**, la Sala considera que no es razonable excluir de ese régimen a las entidades extranjeras que acrediten que cumplieron los tres requisitos previstos en la norma.

Sin embargo, la DIAN replica que el numeral 1º del artículo 19 del E.T. debe interpretarse en el sentido de que sólo incluye a las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro **nacionales**, porque, tratándose de las extranjeras, el régimen tributario es el previsto en el artículo 20 del E.T.

⁴ **ARTICULO 23. OTRAS ENTIDADES QUE NO SON CONTRIBUYENTES.** <Artículo modificado por el artículo 65 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las Instituciones de Educación Superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro, los hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, las organizaciones de alcohólicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de exalumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, así como los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro.

Las entidades contempladas en el numeral 3) del artículo 19, cuando no realicen actividades industriales o de mercadeo.

Tampoco son contribuyentes, las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud, y los beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud.

<Inciso adicionado por el artículo 1 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las asociaciones de hogares comunitarios autorizadas por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

El artículo 20 del Estatuto Tributario, prescribe:

“Artículo 20. Las sociedades extranjeras son contribuyentes. Salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación a su renta y ganancia ocasional de fuente nacional.

Para tales efectos, se aplica el régimen señalado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tengan restricciones expresas.”
(resaltado de la Sala)

Como se puede apreciar, la norma transcrita está dirigida a regular el régimen tributario de las sociedades y las entidades extranjeras **de cualquier naturaleza**.

Si se interpreta de manera exegética la norma, es claro que está referida a todo tipo de entidades extranjeras, sin distinción de ninguna índole. Por lo tanto, el intérprete no tendría razones para entrar a hacer distinciones.

Sin embargo, si se aplica la misma regla de hermenéutica jurídica al artículo 19 del E.T., también es dable colegir que esa norma no distingue entre corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, nacionales y extranjeras.

En ese contexto, en el entendido de que el numeral 1º del artículo 19 del E.T. también está referido a las entidades extranjeras sin ánimo de lucro, se advertiría una presunta incompatibilidad entre esa disposición y el artículo 20 del E.T., pues mientras con el artículo 19 las entidades extranjeras que cumplan los requisitos ahí establecidos podrían acceder al régimen tributario especial, con el artículo 20 tales entidades tributarían únicamente sobre sus rentas de fuente nacional, pero bajo el régimen tributario general.

Para solucionar esa presunta incompatibilidad, el demandante invocó la regla de hermenéutica jurídica prevista en el artículo 5º de la Ley 57 de 1887. Según esta regla, si en los códigos que se adopten se hallaren algunas disposiciones incompatibles entre sí, se observarán en su aplicación las siguientes reglas:

- a) La disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general.
- b) Cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidad, y se hallen en un mismo Código, preferirá la disposición consignada en artículo posterior.

Sobre el particular, la Sala considera que tanto el numeral 1º del artículo 19, como el artículo 20 del E.T., son normas especiales. Sin embargo, para la Sala, las dos disposiciones no son incompatibles y por lo mismo, no es pertinente aplicar el artículo 5º de la Ley 57 de 1887.

Y, considera que las dos normas no son incompatibles, porque cuando el artículo 20 del E.T. establece que incluso las entidades extranjeras de cualquier naturaleza son contribuyentes del impuesto sobre la renta, también prevé que son responsables **únicamente en relación a la renta y ganancia ocasional de**

fuerza nacional. En consecuencia, es necesario acudir al E.T. para precisar que se entiende por renta y ganancia ocasional de fuerza nacional.

El artículo 24 del E.T. dispone que se consideran ingresos de fuerza nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales o inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuerza nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. A renglón seguido, la norma enlista, a título enunciativo, los ingresos que se consideran de fuerza nacional.⁵

Por otra parte, se consideran ingresos constitutivos de ganancia ocasional, los contemplados en los artículos 300 a 310⁶ del E.T., salvo cuando hayan sido

⁵ **Artículo 24. Ingresos de Fuerza Nacional.** Se consideran ingresos de fuerza nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuerza nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuerza nacional incluyen, entre otros, los siguientes:

1. Las rentas de capital provenientes de bienes inmuebles ubicados en el país, tales como arrendamientos o censos.
2. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes inmuebles ubicados en el país
3. Las provenientes de bienes muebles que se exploten en el país
4. Los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.
5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.
6. Las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado Colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se haya prestado.
7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know How", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.
Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.
8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.
9. Los dividendos o participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país.
10. Los dividendos o participaciones de colombianos residentes, que provengan de sociedades o entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras, tengan negocios o inversiones en Colombia.
11. Los ingresos originados en el contrato de renta vitalicia, si los beneficiarios son residentes en el país o si el precio de la renta está vinculado económicamente al país.
12. Las utilidades provenientes de explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques, ubicados dentro del territorio nacional.
13. Las utilidades provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación.
14. Las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.
15. Para el contratista, el valor total del respectivo contrato, en el caso de los denominados contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material.

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

⁶ **ARTICULO 300. SE DETERMINA POR LA DIFERENCIA ENTRE EL PRECIO DE ENAJENACIÓN Y EL COSTO FISCAL DEL ACTIVO.** Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.

PARAGRAFO. Para determinar el costo fiscal de los activos enajenados a que se refiere este artículo, se aplicarán las normas contempladas en lo pertinente, en el Título I del presente Libro.

ARTICULO 301. SE DETERMINAN POR EL EXCESO DE LO RECIBIDO SOBRE EL CAPITAL APORTADO. Se consideran ganancias ocasionales, para toda clase de contribuyentes, las originadas en la liquidación de una sociedad de cualquier naturaleza por el exceso del capital aportado o invertido cuando la ganancia realizada no corresponda a rentas, reservas o utilidades comerciales repartibles como dividendo o participación, siempre que la sociedad a la fecha de la liquidación haya cumplido dos o más años de existencia. Su cuantía se determina al momento de la liquidación social.

Las ganancias a que se refiere el inciso anterior, originadas en la liquidación de sociedades cuyo término de existencia sea inferior a dos años, se tratarán como renta ordinaria.

taxativamente señalados como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en el Título I, del libro Primero del Estatuto Tributario.

En ese contexto, lo razonable es preguntarse si las entidades extranjeras que desarrollan las actividades previstas en el numeral 1º del artículo 19 del E.T., sin ánimo lucrativo, están facultadas para percibir rentas de fuente nacional, en los términos del artículo 24 del E.T. y rentas por concepto de ganancia ocasional de fuente nacional, en los términos de los artículos 300 a 310 del E.T.

La Sala considera que no existe una respuesta categórica a esa pregunta, porque la fuente de los ingresos de las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, sean nacionales o extranjeras, en parte, pueden ser las donaciones o aportes que reciban de terceros, pero también, los recursos propios que obtengan en desarrollo de su objeto social.

Precisamente, en el Manual de Acceso a la Cooperación Internacional de Fuentes No Oficiales de la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional⁷ se indica que el origen de los recursos de las ONGD (Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo) puede ser:

Es entendido que las rentas, utilidades comerciales o reservas distribuibles como dividendo, según lo previsto en el artículo 30 numeral 3o., que se repartan con motivo de la liquidación, configuran dividendo extraordinario para los accionistas, así se trate de sociedades, personas naturales, sucesiones u otros contribuyentes del impuesto sobre la renta.

ARTICULO 302. ORIGEN. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de herencias, legados y donaciones y lo percibido como porción conyugal.

ARTICULO 303. COMO SE DETERMINA SU CUANTIA. Su cuantía se determina por el valor en dinero efectivamente recibido.

Cuando se hereden o reciban en legado especies distintas de dinero, el valor de la herencia o legado, es el que tengan los bienes en la declaración de renta y patrimonio del causante en el último día del año o período gravable inmediatamente anterior al de su muerte.

Cuando se reciban en donación especies distintas de dinero, el valor es el fiscal que tengan los bienes donados en el período gravable inmediatamente anterior.

Cuando los bienes se hubieren adquirido por el causante o donante durante el mismo año o período gravable en que se abra la sucesión o se efectúe la donación, su valor no puede ser inferior al costo fiscal.

ARTICULO 304. GRAVAMEN A LOS PREMIOS EN DINERO Y EN ESPECIE. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de loterías, premios, rifas, apuestas y similares. Cuando sean en dinero, su cuantía se determina por lo efectivamente recibido. Cuando sean en especie, por el valor comercial del bien al momento de recibirse.

ARTICULO 305. EN PREMIOS EN TITULOS DE CAPITALIZACIÓN. Para quienes resultaren favorecidos en un sorteo de títulos de capitalización, será ganancia ocasional solamente la diferencia entre el premio recibido y lo pagado por cuotas correspondientes al título favorecido.

ARTICULO 306. EL IMPUESTO DEBE SER RETENIDO EN LA FUENTE. Cuando se trate de pagos por concepto de premios de loterías, rifas, apuestas y similares, el impuesto de ganancias ocasionales debe ser retenido por las personas naturales o jurídicas encargadas de efectuar el pago en el momento del mismo.

Para efectos de este artículo, los premios en especie tendrán el valor que se les asigne en el respectivo plan de premios, el cual no podrá ser inferior al valor comercial. En este último caso, el monto de la retención podrá cancelarse dentro de los seis meses siguientes a la causación de la ganancia, previa garantía constituida en la forma que establezca el reglamento.

ARTICULO 306-1. IMPUESTO SOBRE PREMIOS DE APUESTAS Y CONCURSOS HIPICOS O CANINOS Y PREMIOS A PROPIETARIOS DE CABALLOS O CANES DE CARRERAS. < Artículo adicionado por el artículo 8 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:>

<Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). El texto con el nuevo término es el siguiente:> Los premios por concepto de apuestas y concursos hípicos o caninos, que se obtengan por concepto de carreras de caballos o canes, en hipódromos o canódromos legalmente establecidos, cuyo valor no exceda de 410 UVT, no están sometidos a impuesto de ganancias ocasionales ni a la retención en la fuente, previstos en los artículos 317 y 402 del Estatuto Tributario.

Cuando el premio sea obtenido por el propietario del caballo o can acreedor al premio, como recompensa por la clasificación en una carrera, éste se gravará como renta, a la tarifa del contribuyente que lo percibe, y podrá ser afectado con los costos y deducciones previstos en el impuesto sobre la renta. En este caso, el Gobierno Nacional fijará la tarifa de retención en la fuente a aplicar sobre el valor del pago o abono en cuenta.

⁷ www.accionsocial.gov.co

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

Además, esa variedad de fuentes de ingreso puede tener origen en el exterior, como en el territorio nacional. Y, aún tratándose de fuentes que tengan origen en el territorio nacional, no es pertinente afirmar, categóricamente, que todos los recursos que ejecutan las entidades extranjeras sin ánimo de lucro, en proyectos de desarrollo social en Colombia, se derivan de las actividades enlistadas en el artículo 24 del Estatuto Tributario y que, además, forman parte del patrimonio de esa entidad.

Tal es el caso de los recursos de los respectivos presupuestos que, en virtud de convenios de cooperación internacional, el gobierno, en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal puede apropiarse para la ejecución conjunta de los proyectos de desarrollo social.⁸

No se podría decir lo mismo de los ingresos que la entidad extranjera sin ánimo de lucro obtenga, en virtud de la enajenación de bienes materiales o inmateriales ubicados en el país al momento de la enajenación, a cualquier título. Estos ingresos, en la medida en que cumplirían los presupuestos del artículo 24 del E.T., tributarían como ingresos de fuente nacional.

Por lo tanto, si en desarrollo del objeto social, las entidades extranjeras sin ánimo de lucro generan ingresos y ganancia ocasional de fuente nacional, en los términos del E.T; de conformidad con el artículo 20 ibídem, tales entidades se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta, únicamente respecto de esos ingresos.

En este sentido, los conceptos demandados se ajustan a derecho, en la medida en que llegan a la misma conclusión.

Sin embargo, los conceptos no se ajustan a derecho en cuanto interpretan que esos ingresos de fuente nacional tributan a la tarifa general del 33%, porque una interpretación sistemática y finalista de los artículos 19, 20, 240, 356 a 364 del E.T. permite concluir que si esos ingresos de fuente nacional que perciben las entidades extranjeras, se perciben en desarrollo de las actividades de que trata el literal a) del numeral 1 del artículo 19 del E.T. y se reinvierten totalmente en la actividad de su objeto social, conforme al literal c) de la misma disposición, esos ingresos pueden tratarse como beneficio neto o excedente exento del impuesto sobre la renta, si se destina directa o indirectamente en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo en programas de interés general (lit b) del numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario). En caso de que no se reinviertan, se someterán a la tarifa del 20%, al tenor del artículo 356 del E.T.

⁸ “Inciso segundo del artículo 355 de la Carta Política. El gobierno, en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal podrá, con recursos de los respectivos presupuestos, celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el plan nacional y los planes seccionales de desarrollo. El gobierno nacional reglamentará la materia.” La materia ha sido reglamentada por los Decretos 777 y 892 de 1992 y 2459 de 1993.

Esta interpretación permite gravar, en igualdad de condiciones, a las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, sean nacionales o extranjeras.

La Corte Constitucional ha considerado que el derecho constitucional de la igualdad, aplicado a asuntos fiscales, debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, ya que constituye "*claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura*"⁹.

Así mismo, ha precisado que la igualdad implica el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis, criterio que ha acogido para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que, por lo tanto, resultan discriminatorias. Al efecto dijo:

*"[s]i el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella. || La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y, frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria. || El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma. En este caso, el indicio de inequidad surge de limitar el alcance de una exención a un concepto que también cabe predicar de otro sujeto que, sin embargo, se excluye del beneficio fiscal. La Corte debe precisar si la exclusión del mencionado beneficio tiene una razón de ser que la haga admisible. De lo contrario, será patente la violación del principio de igualdad en la carga tributaria"*¹⁰.

Para el caso concreto, la Sala considera que la interpretación que hizo la DIAN no es razonable, porque conlleva la exclusión del beneficio al régimen tributario especial de las entidades extranjeras sin ánimo de lucro, de manera injustificada.

En efecto, el numeral 3 del Oficio 029329 del 27 de abril de 1998 no justificó la exclusión del beneficio, pues ese oficio se limitó a señalar qué son las personas jurídicas extranjeras y a repetir lo que establece el artículo 20 del E.T., para concluir, sin análisis alguno, que no es posible aplicarles el régimen tributario especial.

⁹ Sentencia C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

¹⁰ Sentencia C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. S.V. M. José Gregorio Hernández Galindo).

El oficio 79988 del 1 de noviembre de 2005, por su parte, reconoce que las organizaciones no gubernamentales extranjeras son *“entidades que en su estructura y funcionamiento articulan la esfera de los negocios, la recepción de donaciones y el sector sin ánimo de lucro, basado en un principio fundamental de primacía del bien común”* (negrilla y cursiva fuera de texto)

Por eso, el oficio afirma que *“(…) al constituirse como entidades sin ánimo de lucro, deben cumplir las obligaciones que les atañe a estas entidades en relación con el impuesto sobre la renta, actuar como agentes de retención cuando efectúen pagos o abonos en cuenta y cobrar el IVA cuando ejecuten hechos generadores del impuesto”*. (negrilla y cursiva fuera de texto)

Además, a sabiendas de que la participación de las ONG internacionales puede llegar a Colombia en desarrollo de convenios de cooperación internacional¹¹, el concepto advierte que *“En todo caso, si existen tratados o convenios internacionales, se debe actuar conforme a lo preceptuado en ellos”*

Sin embargo, la DIAN hizo caso omiso del contexto que ella misma había estatuido y decidió retomar lo señalado en el Oficio 029329 del 27 de abril de 1998, sin manifestar explicación adicional. Es más, incurrió en la contradicción de exigirles que cumplieran las obligaciones tributarias que les atañe como entidades sin ánimo de lucro, e interpretó que el régimen tributario es el previsto para las Sociedades Anónimas. En consecuencia, volvió a concluir que las entidades sin ánimo de lucro extranjeras son contribuyentes del impuesto sobre la renta, respecto a los ingresos de fuente nacional, *a la tarifa prevista en el artículo 240 del E.T.*¹²

El artículo 240 del E.T., que se cita como fundamento de la interpretación, regula la tarifa del impuesto sobre la renta que se aplica a las sociedades nacionales y extranjeras.

La norma señala:

“Artículo 240. Tarifa para sociedades nacionales y extranjeras. La tarifa única sobre la renta gravable de las sociedades anónimas, de las sociedades limitadas y de los demás entes asimilados a unas y otras, de conformidad con las normas pertinentes, incluidas las sociedades y otras entidades extranjeras de cualquier naturaleza, es del treinta y tres por ciento (33%) (…)”

Como se puede apreciar, esta norma regula la tarifa del impuesto sobre la renta que se aplica a ***las sociedades nacionales y extranjeras***. Y, aunque esa norma también hizo referencia a ***las entidades extranjeras de cualquier naturaleza***, una interpretación razonable de la norma permite inferir que la intención del legislador fue unificar la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas

¹¹ Artículo 355 de la Carta política, Decreto 2467 de 2005, Acuerdo 16 de 2005 del Consejo Directivo De La Agencia Presidencial Para La Acción Social Y La Cooperación Internacional - Acción Social, demás normas de contratación y de presupuesto pertinentes.

¹² El artículo 240 del E.T. fue reformado por el artículo 12 de la Ley 111 de 2006. La modificación fue por una parte, de forma, porque cambió simplemente la redacción, y de fondo, porque unificó la tarifa de las sociedades nacionales y extranjeras, en el 33%.

La redacción original de la norma decía:

“Artículo 240. Tarifa para sociedades nacionales y extranjeras. Fijase un treinta por ciento (30%) la tarifa única sobre al renta gravable de las sociedades anónimas, de las sociedades limitadas, y de los demás entes asimilados a unas y otras, de conformidad con las normas pertinentes. La misma tarifa se aplicará a la renta gravable de las sociedades extranjeras de cualquier naturaleza y a cualesquiera otras entidades extranjeras”

que desarrollan actividades **con ánimo lucrativo**, sea cual sea la naturaleza de su constitución (sociedades anónimas, limitadas o las formas asociativas que regulen leyes foráneas) e independientemente de si son nacionales o extranjeras. Lo importante es que si esas personas jurídicas tributan en Colombia, lo hacen en las mismas condiciones.

De hecho, la modificación que se hizo mediante la Ley 1111 de 2006, en la redacción del artículo 240 del E.T., permite inferir, con mayor claridad, que cuando la norma dispone "**incluidas** las sociedades y otras entidades extranjeras de cualquier naturaleza", el participio "**incluidas**", está ligado a la frase que le precede y que hace referencia a las sociedades anónimas, limitadas y a los demás entes **asimilados** a unas y otras. De manera que las entidades extranjeras de cualquier naturaleza a que se refiere el artículo 240 del E.T., son las asimiladas en Colombia a las sociedades anónimas, limitadas y demás entes **de la misma naturaleza**.

En consecuencia, no es el artículo 240 del E.T., el que permite inferir que el numeral 1 del artículo 19 del E.T. no se les aplica a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras.

Por lo tanto, el Oficio 079988 del 1 de noviembre de 2005 tampoco se ajusta a derecho en cuanto interpretó que la tarifa a la que tributan las entidades sin ánimo de lucro extranjeras que cumplen con los requisitos establecidos en el numeral 1 del artículo 19 del E.T., es la prevista en el artículo 240 del E.T.

En el Oficio 083023 del 26 de septiembre de 2006, mediante el cual se absolvió la petición de aclarar los anteriores conceptos, la DIAN insistió en que la tarifa del impuesto sobre la renta que se aplica a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras que cumplan los requisitos establecidos en el numeral 1 del artículo 19 del E.T., es la misma prevista para las sociedades extranjeras.

El fundamento de la interpretación fue el tenor literal del artículo 20 del E.T., en el sentido de que ese artículo es norma especial, porque está dirigido a un determinado universo de contribuyentes que excluye, "**de manera implícita la posibilidad de aplicar a éstos cualquier régimen diferente al de las sociedades anónimas**"

El oficio, entonces, parte de reconocer que la norma no es explícita sobre la exclusión de las entidades sin ánimo de lucro extranjeras que cumplen con los requisitos establecidos en el numeral 1 del artículo 19 del E.T., al régimen tributario especial.

Para la DIAN, ese argumento es suficiente, porque basta que el artículo 20 del E.T. establezca los sujetos a los cuales se les aplica el régimen allí establecido. Por eso invocó la aplicación del artículo 27 del C.C., que preceptúa que "*Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu*".

Sin embargo, para el caso objeto de análisis, el artículo 20 del E.T. no es claro, porque para llegar a una interpretación razonable y ajustada al principio de equidad tributaria, era necesario precisar, mediante una interpretación sistemática y finalista, el concepto de entidades extranjeras de cualquier naturaleza, el de rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y el de organizaciones internacionales no gubernamentales. Así mismo, era necesario tener en cuenta que la fuente de los ingresos de las organizaciones no gubernamentales sin ánimo

de lucro es diferente al de las entidades que se constituyen con fines lucrativos, y que unas y otras operan de diferente manera en el territorio nacional.¹³

En consecuencia, por las razones expuestas se anularán los conceptos demandados, en cuanto interpretaron que las entidades extranjeras sin ánimo de lucro que cumplen los requisitos previstos en el numeral 1 del artículo 19 del E.T. tributan sobre las rentas de fuente nacional a la tarifa de las sociedades nacionales y extranjeras que persiguen fines lucrativos, al tenor de los artículos 20 y 240 del Estatuto Tributario, siendo lo jurídico que tributen sobre las rentas y ganancia ocasional de fuente nacional pero en las condiciones previstas para el régimen tributario especial, conforme con los artículos 356 a 364 del E.T.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

F A L L A

ANULÁNSE los Oficios 079988 del 1º de noviembre de 2005 y 83023 del 26 de septiembre de 2006, expedidos por la Oficina Jurídica de la DIAN; y el inciso cuarto, numeral 3º del Oficio 029329 del 27 de abril de 1998, proferidos por la Oficina Nacional Normativa y Doctrina de la DIAN, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

¹³ En el Manual de Acceso a la Cooperación Internacional de Fuentes No Oficiales, la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional expone que "Como consecuencia de la tendencia cada vez mayor a gestionar recursos internacionales por vías no oficiales, se abren nuevos escenarios de participación a través de organizaciones no gubernamentales (ONG), asociaciones, federaciones, iglesias, empresas privadas, fundaciones empresariales, entre otras Fuentes de Cooperación Internacional de Carácter No Oficial. Estas cuentan con enormes capacidades para asumir diferentes modalidades de cooperación y difundir nuevas maneras de obtener y canalizar recursos para el desarrollo, con miras al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo del Milenio."