

REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL - Pertenecen a éste las corporaciones, fundaciones o asociaciones sin ánimo de lucro / ASOCIACIONES RELIGIOSAS SIN ANIMO DE LUCRO - No son contribuyentes del impuesto sobre la renta

El artículo 19 del Estatuto Tributario señala las siguientes entidades que se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI. De acuerdo con este artículo se requiere que se trate de una asociación religiosa sin ánimo de lucro para tener la calidad de no contribuyente del impuesto de renta, porque si no es religiosa, es una entidad contribuyente del régimen especial.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 19 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 23

ASOCIACION RELIGIOSA - Reconocimiento de personería / PERSONERIA JURIDICA DE ASOCIACION RELIGIOSA - Alcance / REGISTRO DE ASOCIACION RELIGIOSA EN EL MINISTERIO DE GOBIERNO - Efectos / PERSONERIA JURIDICA ESPECIAL - Entidades que la requieren / ASOCIACIONES O FUNDACIONES RELIGIOSAS - Objeto. No requieren reconocimiento de personería jurídica por parte del Ministerio de Gobierno

El reconocimiento de la personería jurídica especial tiene por finalidad, no sólo garantizar la igualdad de las diferentes entidades religiosas frente al Estado sino otorgar efectos jurídicos en relación con las actividades que ellas realizan y que conciernen a la sociedad. Además, en virtud del artículo 7 de la Ley 133 de 1994, se garantiza que las iglesias y confesiones religiosas establezcan su propia jerarquía, designen y desvinculen internamente a sus correspondientes ministros, regulen su permanencia en la confesión o religión; tengan la libertad de ejercer el propio ministerio religioso, conferir ordenes religiosas, designen sus propias autoridades y mantengan vínculos de diversa índole con sus fieles, con otras iglesias o confesiones religiosas y con sus propias organizaciones o jerarquías. El registro de tales entidades en el Ministerio de Gobierno, atiende precisamente a la necesidad de que el Estado conozca sobre la estructura de cada culto religioso, su organización jerárquica y su régimen interno; lo cual permite que tengan plena facultad decisoria y autonomía sobre su desarrollo, siempre dentro de los límites de la Constitución Política y la Ley. De lo anterior, se desprende que las entidades que requieren de la personería jurídica especial, son aquéllas que realizan prácticas o cultos religiosos como las iglesias (Congregación de los fieles cristianos en virtud del bautismo) o Confesiones religiosas (Credo religioso y conjunto de personas que lo profesan) o aquellas, que aunque no realizan este tipo de actividades, sí imparten una formación religiosa u ofrecen atención de este tipo en diferentes campos de la sociedad (docencia, salud, etc.), como el caso de la asociación de ministros. Diferentes de estas entidades son las asociaciones o fundaciones de carácter religioso que tiene por objeto prestar actividades de beneficencia, educación o salud, que no están organizadas con una jerarquía eclesiástica, ni realizan rituales, pero que con fundamento en los valores y reglas de la religión o influidos por una creencia religiosa tienen por fin servir a la comunidad menos favorecida y procurar su beneficio sin contraprestación alguna. Estas entidades se rigen por el derecho civil y el reconocimiento de la personería jurídica no se le atribuye al Ministerio de Gobierno, como erróneamente lo concluyó la DIAN. no es acertado que la DIAN pretenda extender el reconocimiento de la personería especial de que trata el artículo 9 de la Ley 133 de 1994, a asociaciones de carácter religioso, porque, como se precisó, éste sólo está previsto para iglesias, confesiones y denominaciones religiosas, sus

federaciones y confederaciones y asociaciones de ministros, entidades de naturaleza y objeto diferente al de una asociación religiosa.

NOTA DE RELATORIA: Sobre reconocimiento de personería a asociaciones religiosas se cita Concepto CE, SC, Rad. 641, 1994/10/05

RECONOCIMIENTO DE PERSONERIA JURIDICA ESPECIAL - No es requisito para las asociaciones religiosas / ASOCIACION RELIGIOSA SIN ANIMO DE LUCRO - No son contribuyentes del impuesto de renta / ASOCIACION RELIGIOSA - Deben presentar la declaración anual de ingresos y patrimonio

Las asociaciones religiosas no requieren para su existencia del reconocimiento de la personería jurídica especial del Ministerio de Gobierno, ni es dable exigir este requisito para efectos de establecer si una entidad religiosa es o no contribuyente del impuesto de renta, tratándose de asociaciones religiosas, conforme al artículo 23 de Estatuto Tributario. La actora es una asociación de carácter religioso constituida como entidad sin ánimo de lucro por lo que, en virtud del artículo 23 del Estatuto Tributario, es una entidad no contribuyente del impuesto de renta. La Sala en sentencia de 4 de septiembre de 2003 se refirió a la obligación de las asociaciones religiosas de presentar la declaración anual de ingresos y patrimonio conforme al artículo 598 del Estatuto Tributario, así: “En virtud de lo dispuesto en el artículo 23 del Estatuto Tributario, “los movimientos, asociaciones, y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro”, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. No obstante, dichas asociaciones se encuentran obligadas a presentar una declaración anual de ingresos y patrimonio, según el artículo 598 del mismo Estatuto. La declaración de ingresos y patrimonio a que se refiere la norma, tiene como finalidad suministrar a la Administración tributaria un instrumento de control fiscal, tal como se infiere del artículo 599 ib., según el cual la declaración de ingresos y patrimonio debe contener “la información necesaria para la identificación y ubicación de la entidad no contribuyente” y “La discriminación de los factores necesarios para determinar el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos”. Además de las formalidades generales, como son el formulario debidamente diligenciado, la firma del declarante, y en algunos casos la firma de revisor fiscal o contador público.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la obligación de presentar declaración anual de ingresos ver sentencia CE, S4, RAD. 13320, 2003/09/04, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de abril de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00562-01(16783)

Actor: ASOCIACION PARA EL DESARROLLO INTEGRAL - ASODESI
Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide la apelación de la demandante contra la sentencia de 21 de junio de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de la ASOCIACION PARA EL DESARROLLO INTEGRAL -ASODESI contra los actos administrativos de la DIAN por medio de los cuales modificaron la declaración de renta de 2000.

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2001 la actora presentó la declaración de renta de 2000 con una renta líquida de \$586.921.000, respecto de la cual no canceló impuesto alguno porque dicha renta que equivale al beneficio neto para entidades sin ánimo de lucro, se destinó totalmente a la ejecución de su objeto social.

Previo requerimiento especial y su respuesta la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión 300642003000244 de 9 de diciembre de 2003 por medio de la cual consideró que la actora no estaba registrada en el Ministerio de Gobierno para el reconocimiento de la personería jurídica, por tanto, no gozaba de la calidad de no contribuyente. En tal sentido, adicionó ingresos por \$1.267.111.000 (excedente de 1999) porque la Asamblea General no se refirió a la destinación del excedente, rechazó algunas deducciones y estableció por impuesto a cargo \$256.735.000.

La liquidación fue confirmada por medio de la resolución 300662004000045 de 22 de diciembre de 2004 que decidió la reconsideración.

LA DEMANDA

La ASOCIACIÓN PARA EL DESARROLLO INTEGRAL – ASODESI solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó. A

título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara que no es contribuyente del impuesto de renta.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 23 del Estatuto Tributario; 73 del Código Contencioso Administrativo y 9 de la Ley 133 de 1994. El concepto de violación lo desarrolló así:

Conforme al artículo 23 del Estatuto Tributario las asociaciones religiosas que sean constituidas como entidades sin ánimo de lucro tienen el carácter de no contribuyentes del impuesto de renta, requisito que cumple la actora de acuerdo con su naturaleza y objeto (artículo 3 de los Estatutos), pues es una asociación de carácter religioso sin ánimo de lucro.

El artículo 23 citado no exige para tener la calidad de no contribuyente que las asociaciones religiosas se registren ante el Ministerio del Interior para obtener personería jurídica, por lo que la Administración no puede exigir esa condición.

Tampoco la actora está en la obligación de hacer ese registro, pues, la Ley 133 de 1994 por la cual se desarrolla el Derecho a la Libertad Religiosa y de Cultos, regula el reconocimiento de la personería jurídica de Iglesias, Confesiones y Denominaciones religiosas, pero no de asociaciones de carácter religioso cuya estructura y funcionamiento son diferentes, pues, la constitución de una Iglesia o Confesión religiosa, implica la necesidad de establecer lugares de culto, conferir órdenes religiosas, designar cargos pastorales y establecer su jerarquía (art. 7 ib.).

Conforme al artículo 14 de la mencionada Ley las Iglesias y Confesiones pueden crear y fomentar asociaciones, fundaciones e instituciones para la realización de sus fines con arreglo a las disposiciones del ordenamiento jurídico; por su parte, el parágrafo del artículo 9 ibídem, señala que las iglesias, confesiones y denominaciones religiosas, sus federaciones, confesiones, pueden conservar o adquirir personería jurídica de derecho privado con arreglo a las disposiciones generales de derecho civil, razón por la cual, es válida la personería jurídica que le reconoció a la actora la Alcaldía Mayor de Bogotá.

Así las cosas, ASODESI es una entidad no contribuyente del impuesto de renta, por lo que las declaraciones de renta presentadas no tienen efecto legal alguno según el artículo 594 del Estatuto Tributario.

Para el año gravable de 2001, la Administración calificó a ASODESI como no contribuyente del impuesto a la renta porque cumplía con los requisitos del artículo 23 del Estatuto Tributario dentro de los cuales no se encuentra la obligación del reconocimiento de su personería jurídica por parte del Ministerio de Gobierno. En consecuencia dictó un auto de archivo en relación con el proceso de fiscalización que pretendía el desconocimiento de la exención sobre el excedente de 2000.

El reconocimiento como no contribuyente del impuesto de renta por parte de la Administración a través de un acto particular y concreto, forma parte del patrimonio de la Asociación y no puede ser revocado por ella misma, máxime cuando las disposiciones aplicables para 2000 y 2001 son exactamente las mismas. En el RUT la actora también está registrada como no contribuyente de renta.

El Estado no puede modificar a su arbitrio y capricho las condiciones bajo las cuales los particulares cumplen sus obligaciones tributarias, pues ello atentaría gravemente contra el principio de seguridad jurídica.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

Las actuaciones de la Administración respecto del impuesto de renta de ASODESI, corresponden a dos períodos diferentes (2000 y 2001) y si bien para este último se profirió auto de archivo, esta decisión no le reconoce la calidad de no contribuyente para el impuesto de renta, toda vez que la DIAN no tiene competencia para hacer ese reconocimiento, por lo tanto, ese pronunciamiento no modificó ni creó una situación jurídica de carácter particular. Tampoco significa un reconocimiento de la calidad de contribuyente o no del impuesto de renta el registro en el RUT como

actividad 9190 Actividades de Otras Asociaciones Religiosas, pues, se trata de una información básica aportada por el contribuyente.

El artículo 23 del Estatuto Tributario se refiere a las asociaciones religiosas cuya personería debe ser reconocida mediante resolución motivada del Ministerio del Interior. Si bien ASODESI se anuncia como de carácter religioso, este simple hecho no permite inferir que se deba tener en cuenta para efectos del impuesto a la renta como entidad no contribuyente; las actividades que realiza no se enmarcan dentro de las entidades de carácter religioso que necesitan reconocimiento del Ministerio del Interior, sino, dentro de los parámetros establecidos en el artículo 19[1] *ibídem*, es decir como una asociación sin ánimo de lucro sometida al impuesto de renta y complementarios, de conformidad con el artículo 356 y ss. *Ibídem*.

Para que ASODESI tenga la calidad de entidad de carácter religioso, es requisito indispensable que su personería sea reconocida mediante resolución motivada del Ministerio del Interior (artículos 9 Ley 133 de 1994 y 1 Decreto Reglamentario 782 de 1995 y Oficio 010860 de agosto de 2004 del Ministerio del Interior¹).

La DIAN mediante Concepto 068072 de 1998 precisó que *“quien efectúe pagos o abonos en cuenta a una entidad u organismo no contribuyente, para no efectuar la retención en la fuente, debe exigir la calificación expedida por el organismo oficial al cual corresponda la vigilancia y control de la entidad o por aquel que haya reconocido su persona jurídica, que tratándose de comunidades religiosas y en virtud de la Ley 133 de 1994, de libertad de cultos corresponde al Ministerio del Interior en la cual conste dicha calidad[...]”*.

Como durante 1999 ASODESI obtuvo un beneficio por \$1.267.110.978 que no destinó durante el 2000 a las actividades enunciadas por los artículos 359 del Estatuto Tributario y 4 del Decreto 127 de 1997, para estar exento del impuesto de renta, se deben mantener los actos demandados.

LA SENTENCIA APELADA

¹ *“el único órgano competente para reconocer la personería jurídica especial e igualmente extender los efectos jurídicos de las iglesias es el Ministerio del Interior, en quien radica la competencia administrativa relativa al otorgamiento de la personería jurídica e inscripción en el registro público de las entidades religiosas,...ninguna entidad podrá abrogarse la facultad por ser exclusiva del Ministerio del Interior”*.

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes argumentos:

Conforme al artículo 23 del Estatuto Tributario, para considerar las asociaciones religiosas sin ánimo de lucro como no contribuyentes, deben reunirse ciertas condiciones que no las fija el Estatuto sino otras normas o leyes especiales, como la Ley 133 de 1994, según la cual el Ministerio del Interior es el competente para reconocer personería jurídica a las iglesias, confesiones, denominaciones religiosas, sus federaciones, confederaciones y asociaciones de ministros, categorías dentro de las que no encaja la actora. Además, dicha Ley dio la posibilidad a las diferentes denominaciones religiosas de obtener doble personería una de derecho público (para celebración de cultos de actividades eminentemente religiosas) y otra de derecho privado.

Con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado de 29 de enero de 2004 sobre personería jurídica de entidades sin ánimo de lucro, concluyó que la actora era contribuyente de renta porque es una asociación religiosa establecida en el artículo 19 del Estatuto Tributario como contribuyente del régimen especial.

El Decreto Reglamentario 124 de 1997 determina que las entidades sin ánimo de lucro deben cumplir unos requisitos para acceder a la exención del beneficio neto o excedente y para la constitución de asignaciones permanentes, dentro de los cuales se establece que debe existir acta de asamblea general u órgano directivo en la que se apruebe la destinación del beneficio. Como se observa en el Acta 16 (fl. 87c.a.), no se hizo referencia expresa o tácita de dicha destinación, no puede la asociación acceder a la exención.

RECURSO DE APELACION

La **demandante** sustentó la apelación en los siguientes términos:

Según el Tribunal del artículo 23 del Estatuto Tributario se desprende que para efectos de considerar a una entidad religiosa como no contribuyente

debe atenderse a lo dispuesto por la Ley 133 de 1994, lo cual no es cierto, pues allí no se establece que una entidad de carácter religioso como ASODESI deba registrarse ante el Ministerio del Interior para que pueda ser considerada como no contribuyente.

Si el legislador hubiera querido que solamente las entidades religiosas cuya personería jurídica fuera otorgada por el Ministerio del Interior, fueran consideradas como no contribuyentes de renta, así lo habría dicho, como lo exigió respecto de las entidades de educación superior o las de salud, que debían estar aprobadas por el ICFES o por el Ministerio de Salud. Además, la Ley 133 de 1994 es posterior al artículo 23 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 6 de 1992.

Además hay imposibilidad legal para su registro, pues, de acuerdo con lo señalado en la citada ley, únicamente las iglesias o confesiones religiosas pueden ser inscritas ante el Ministerio del Interior; por ello no puede desconocerse que existen otras entidades de carácter religioso que, si bien no cumplen los requisitos para ser consideradas como iglesia, reúnen todas las condiciones para ser reconocidas como asociaciones religiosas y constituidas con arreglo a las disposiciones del derecho civil, como lo autoriza el parágrafo del artículo 9 de la Ley 133 de 1994.

ASODESI fue creada como asociación religiosa, cuyo principal objetivo es propiciar un mejor futuro para las familias de escasos recursos de conformidad con los mandamientos del cristianismo. Sus actividades son coherentes con su carácter religioso. No tiene personería del Ministerio del Interior porque no tiene estructura jerárquica ni ritos religiosos independientes.

En consecuencia, la actora cumple todas las condiciones para ser considerada como no contribuyente del impuesto, por lo que resulta improcedente negarle esta calidad mediante la aplicación extensiva de otras normas que no tienen efectos tributarios.

El Tribunal no se pronunció en relación con el hecho de que la DIAN reconoció la calidad de no contribuyente de la actora mediante el auto de archivo dictado en el proceso de fiscalización del impuesto de renta de 2001, por lo que

conforme con el artículo 73 del Código Contencioso Administrativo, implica una revocatoria o un desconocimiento, sin su consentimiento, del derecho que se creó a su favor.

Aunque la parte demandada señala que no es del caso analizar por qué para la vigencia de 2001 la DIAN estableció que la actora no era contribuyente del impuesto, es un asunto primordial para decidir el presente caso, que se rige por los mismos hechos y el mismo derecho y constituye una posición abusiva e injustificada señalar que tal hecho no tiene relevancia para el presente proceso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** solicitó que se confirmara la sentencia apelada y agregó que de acuerdo con la certificación que obra en el expediente expedida por la División de Registro –Subdirección de Personas Jurídicas de la Alcaldía Mayor de Bogotá, las actividades desarrolladas por ASODESI, en cumplimiento de su objeto social están dirigidas específicamente a programas de desarrollo social y no a actividades eminentemente religiosas.

Las congregaciones religiosas necesitan reconocimiento del Ministerio del Interior (Ley 133 de 1994[9] en concordancia con el artículo 23 del E.T.), lo cual, como no fue cumplido por la actora no puede ser tenida como asociación religiosa sin ánimo de lucro no sometido al impuesto de renta y complementarios.

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y de la apelación y agregó que la jurisprudencia citada por el Tribunal sobre la reglamentación aplicable a las sociedades civiles y entidades sin ánimo de lucro no es relevante para el presente caso y, sin embargo, dejó de analizar algunos de los argumentos planteados por la actora.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación interpuesta por la demandante, la Sala debe decidir si la ASOCIACIÓN PARA EL DESARROLLO INTEGRAL – ASODESI es una entidad no contribuyente del impuesto sobre la renta de las señaladas en el artículo 23 del Estatuto Tributario o si como lo estableció la DIAN y lo decidió el Tribunal se trata de una entidad sin ánimo de lucro sometida al impuesto de renta de régimen especial conforme al artículo 19 *ibídem*.

En los actos acusados la DIAN consideró que cuando el artículo 23 del Estatuto Tributario señala como no contribuyentes del impuesto de renta a los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas que sean entidades sin ánimo de lucro, se refiere a las entidades cuya personería es reconocida por el Ministerio de Gobierno (hoy Ministerio del Interior) conforme a la Ley 133 de 1994, de manera que sólo ellas pueden entenderse no contribuyentes del impuesto de renta.

Por su parte, la Asociación considera que el artículo 23 del Estatuto Tributario no establece ningún requisito adicional para este tipo de asociaciones diferente a que sea de carácter religioso y no tenga ánimo de lucro, condiciones que cumple la actora; Además, como no es una iglesia ni confesión religiosa no está sometida al reconocimiento de su personería jurídica por parte del Ministerio del Interior, sino que se rige por las normas de derecho civil, conforme lo permite el parágrafo del artículo 9 de la Ley 133 de 1994.

Pues bien, el artículo 23 del Estatuto Tributario, señala las “otras entidades que no son contribuyentes” del impuesto de renta, en los siguientes términos:

Artículo 23.- Modificado, Ley 223/1995, art. 65. Otras entidades que no son contribuyentes. No son contribuyentes del impuesto de renta, los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras publicas, las instituciones de educación superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el fomento de La Educación Superior, Icfes, que sean entidades sin animo de lucro, los hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin animo 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[...]”

El artículo 23 original del Estatuto Tributario establecía como no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios:

“a) Las siguientes entidades sin ánimo de lucro: los sindicatos, instituciones de educación superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, asociaciones de padres de familia, sociedades de mejoras públicas, hospitales, organizaciones de alcohólicos anónimos, juntas de acción comunal, juntas de defensa civil, juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal, asociaciones de exalumnos, religiosas y políticas, y los fondos de pensionados; [...]”

Es decir, que la modificación introducida por la Ley 223 de 1995 en este punto, consistió en incluir a las juntas de copropietarios de conjuntos residenciales, los partidos y movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores y los movimientos y congregaciones religiosas, respecto de los cuales reiteró que fueran entidades sin ánimo de lucro.

De acuerdo con lo anterior, la Sala observa que para la presente discusión, la norma no establece condición adicional alguna a que se trate de una asociación religiosa y que sea entidad sin ánimo de lucro.

Por su parte el artículo 19 del Estatuto Tributario señala que las siguientes entidades 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 23 de este Estatuto, cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general [...].

De acuerdo con lo anterior se requiere que se trate de una asociación religiosa sin ánimo de lucro para tener la calidad de no contribuyente del impuesto de renta, porque si no es religiosa, es una entidad contribuyente del régimen especial.

Ahora bien, como se anunció, para la DIAN, sólo las asociaciones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior en virtud de la Ley 133 de 1994 son las que pueden considerarse como no contribuyentes del impuesto de renta y, como la actora carece de ese reconocimiento no puede entenderse como tal.

En consecuencia la Sala debe establecer si para ser una asociación religiosa no contribuyente del impuesto de renta se debe obtener el reconocimiento de la personería jurídica por parte del Ministerio del Interior y, según se precisó, como el requisito no se encuentra previsto en el artículo 23 del Estatuto Tributario, entonces es necesario determinar si tal reconocimiento es condición para la existencia de este tipo de entidad, que es finalmente, la conclusión a la que arribó la DIAN.

La Ley 133 de 1994 "Por la cual se desarrolla el Derecho de Libertad Religiosa y de Cultos, reconocido en el artículo 19 de la Constitución Política" estableció el régimen de las libertades religiosa y de cultos, con el fin de consagrar un ordenamiento común para todas las religiones y cultos, y fijar el régimen jurídico básico para las distintas religiones y confesiones religiosas. Como lo señaló la Corte en la sentencia C-088 de 1994 por medio de la cual se efectuó el examen previo de constitucionalidad de la Ley *"Se trata del establecimiento de un marco jurídico, que consagra las garantías básicas para que todas las personas, como individuos o como comunidades religiosas o como comunidades de fieles, seguidores o creyentes, puedan desarrollar libremente de modo organizado o espontáneo sus actividades religiosas"*.

En la exposición de motivos de la citada Ley se señaló:

"La constitución de 1991 adopta una nueva regulación de cuestión religiosa, tanto en lo relativo al derecho de libertad religiosa, como a los principios a través de los cuales la Nación se organiza política y jurídicamente. En efecto, El estado, reconoce a toda persona el derecho fundamental, de profesar su religión y difundirla en forma individual o colectiva. Derecho que a su vez se reconoce a todas las confesiones religiosas e iglesias, las que son igualmente libres ante la ley (artículo 19). No radica en este punto, sin embargo la novedad de la regulación de la cuestión religiosa, sino en los siguientes puntos:

[...]

c) Incorporar el principio de igualdad y diversidad en materia religiosa;

[...]

e) Establecer por primera vez en el ordenamiento jurídico colombiano el principio de libertad religiosa como opción jurídico-política y no solo como reconocimiento de un derecho. De modo que esta opción jurídico-política es una superación de anteriores

opciones que estuvieron presentes en nuestro ordenamiento jurídico, como la confesionalidad de la Nación o el laicismo del estado [...]”².

El artículo 9 de la mencionada Ley estableció una personería jurídica especial para determinadas entidades así:

“Artículo 9. El Ministerio de Gobierno, reconoce personería jurídica a las iglesias, confesiones y denominaciones religiosas, sus federaciones, y confederaciones y asociaciones de ministros, que lo soliciten. De igual manera en dicho ministerio funcionara el registro público de entidades religiosas.

La petición deberá acompañarse de documentos fehacientes en los que conste su fundación o establecimiento en Colombia, así como su denominación y demás datos de identificación, los estatutos donde se señalen sus fines religiosos, régimen de funcionamiento, esquema de organización y órganos representativos con expresión de sus facultades y de sus requisitos para su válida designación.

Parágrafo.- Las Iglesias, confesiones y denominaciones religiosas, sus federaciones y confederaciones, pueden conservar o adquirir personería jurídica de derecho privado con arreglo a las disposiciones generales del derecho civil”.

En la exposición de motivos del Proyecto de Ley Estatutaria, se explicaron las razones de este reconocimiento y registro así:

“Como se trata de derivar consecuencias jurídicas de algunas de las actuaciones de las entidades religiosas así como la de sus ministros, es necesario llevar un registro de dichas instituciones que para el efecto se organiza en el Ministerio de Justicia. La consecuencia de la inscripción en este registro es el reconocimiento de la personalidad jurídica por parte del Estado a la respectiva entidad religiosa, así como el reconocimiento de la calidad de ministro de culto”³.

De acuerdo con lo anterior, el reconocimiento de la personería jurídica especial tiene por finalidad, no sólo garantizar la igualdad de las diferentes entidades religiosas frente al Estado sino otorgar efectos jurídicos en relación con las actividades que ellas realizan y que conciernen a la sociedad. Además, en virtud del artículo 7 de la Ley 133 de 1994, se garantiza que las iglesias y confesiones religiosas establezcan su propia jerarquía, designen y desvinculen internamente a sus correspondientes ministros, regulen su permanencia en la confesión o religión; tengan la libertad de ejercer el propio ministerio religioso, conferir ordenes religiosas, designen sus propias autoridades y mantengan vínculos de diversa índole con sus fieles, con otras iglesias o confesiones religiosas y con sus propias organizaciones o jerarquías. El registro de tales entidades en el Ministerio de Gobierno, atiende precisamente a la necesidad de que el Estado

² Actas de plenaria, Gaceta del congreso 11 de agosto de 1992 pagina 13 “exposición de motivos Proyecto de Ley 1 de 1992”

³ Gaceta del Congreso de 28 de julio de 1992. Pág. 10.

conozca sobre la estructura de cada culto religioso, su organización jerárquica y su régimen interno; lo cual permite que tengan plena facultad decisoria y autonomía sobre su desarrollo, siempre dentro de los límites de la Constitución Política y la Ley.

Sobre esta disposición, la Corte Constitucional en la sentencia citada señaló:

“Dentro de las innovaciones que se destacan en el proyecto que se examina, se reconoce una categoría especial a la personería jurídica de las iglesias y confesiones que voluntariamente la soliciten, en atención a que el ejercicio de la misma no es un asunto subjetivo y particular, sino que proyecta sus consecuencias y su dinámica social con carácter colectivo.

Observa la Corte que no se trata sólo de una clase de personas jurídicas de las que pueden constituirse en desarrollo de la libertad religiosa y de cultos, sino varias; en efecto, según lo dispone el **artículo 9o.** del proyecto de ley, dichas personas se clasifican en Iglesias, confesiones y denominaciones religiosas, sus federaciones, y confederaciones y asociaciones de ministros, y en todo caso deben obtener su reconocimiento del ministerio de gobierno y figurar en el Registro Público de Entidades Religiosas.

No es cierto, pues, que el legislador pretenda admitir como iglesias a las asociaciones de ministros; simplemente se trata de que aquellas también tengan personería jurídica pero como asociaciones de esta especial naturaleza; no se les atribuye la categoría de aquellas, pero si se les reconoce como unas entidades religiosas con las que el Estado puede celebrar convenios de derecho público, para acordar la posibilidad de impartir enseñanza e información religiosa y de ofrecer asistencia y atención religiosa por medio de capellanías o de instituciones similares a los miembros de las iglesias y confesiones religiosas, cuando éstos se encuentren en establecimientos públicos docentes, militares, hospitalarios, asistenciales, penitenciarios y otros, bajo la dependencia de las iglesias y de las confesiones religiosas”.

De lo anterior, se desprende que las entidades que requieren de la personería jurídica especial, son aquéllas que realizan prácticas o cultos religiosos como las iglesias (Congregación de los fieles cristianos en virtud del bautismo)⁴ o Confesiones religiosas (Credo religioso y conjunto de personas que lo profesan)⁵ o aquellas, que aunque no realizan este tipo de actividades, sí imparten una formación religiosa u ofrecen atención de este tipo en diferentes campos de la sociedad (docencia, salud, etc.), como el caso de la asociación de ministros.

Diferentes de estas entidades son las asociaciones o fundaciones de carácter religioso que tiene por objeto prestar actividades de beneficencia, educación o salud, que no están organizadas con una jerarquía eclesiástica, ni realizan rituales, pero que con fundamento en los valores y

⁴ Diccionario de la Lengua Española Vigésima Primera Edición.

reglas de la religión o influidos por una creencia religiosa tienen por fin servir a la comunidad menos favorecida y procurar su beneficio sin contraprestación alguna. Estas entidades se rigen por el derecho civil y el reconocimiento de la personería jurídica no se le atribuye al Ministerio de Gobierno, como erróneamente lo concluyó la DIAN.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 641 de 5 de octubre de 1994, absolvió algunas consultas del Ministerio de Gobierno en relación con el reconocimiento de la personería jurídica de las iglesias, confesiones y denominaciones religiosas, sus federaciones y confederaciones, toda vez que el párrafo del artículo 9, transcrito, permite que tales entidades pueden conservar o adquirir personería jurídica de derecho privado. Además, se preguntó que si era deber del Ministerio de Gobierno inscribir en el Registro Público de Entidades Religiosas, a las organizaciones de este orden que tengan personería jurídica de derecho privado. A lo cual precisó:

I) Que la Ley 133 de 1994 atribuye al Ministerio de Gobierno la competencia para reconocer personería jurídica a las iglesias y confesiones religiosas, lo mismo que a las federaciones y confederaciones y a las asociaciones de ministros. Este reconocimiento de personería jurídica es diferente del que efectúan el Ministerio de Justicia y otros organismos del Estado a las entidades religiosas con el carácter de asociaciones y fundaciones, por que éstas tienen por objeto principal la prestación de servicios como la salud, la educación y la beneficencia.

II) Que las entidades religiosas constituidas como asociaciones y fundaciones pueden conservar o adquirir la personería jurídica de derecho privado con arreglo a las disposiciones generales del derecho civil.

III) Que las iglesias y confesiones religiosas que pretendan ejercer válidamente la dirección espiritual de sus fieles, cuyas actuaciones, además, tengan efectos jurídicos frente al Estado, deben solicitar el reconocimiento de su personería jurídica ante el Ministerio de Gobierno.

[...]

V) Que el Registro Público de entidades religiosas funcionará en el Ministerio de Gobierno y en él se inscribirán **de oficio** las entidades religiosas a las cuales dicho Ministerio les reconozca la personería jurídica.

VI) Que para el reconocimiento de la personería jurídica de las entidades religiosas deben exigirse los requisitos señalados en el inciso segundo, del artículo 9o. de la Ley 133 de 1994, relativos a su fundación o establecimiento, denominación e identificación y copia de los estatutos en los que se señalen sus fines religiosos, el régimen de funcionamiento, su esquema de organización, con indicación de los órganos representativos, las funciones y la forma de designarlos.

VII) Que las iglesias y confesiones religiosas con personería jurídica pueden celebrar matrimonios y declarar la nulidad de los mismos de conformidad con sus cánones y

⁵ *Ibidem*.

las reglas previstas en sus estatutos, actuaciones que según la misma ley tendrán efectos civiles [...]”.

De acuerdo con lo anterior, no es acertado que la DIAN pretenda extender el reconocimiento de la personería especial de que trata el artículo 9 de la Ley 133 de 1994, a asociaciones de carácter religioso, porque, como se precisó, éste sólo está previsto para iglesias, confesiones y denominaciones religiosas, sus federaciones y confederaciones y asociaciones de ministros, entidades de naturaleza y objeto diferente al de una asociación religiosa.

En consecuencia las asociaciones religiosas no requieren para su existencia del reconocimiento de la personería jurídica especial del Ministerio de Gobierno, ni es dable exigir este requisito para efectos de establecer si una entidad religiosa es o no contribuyente del impuesto de renta, tratándose de asociaciones religiosas, conforme al artículo 23 de Estatuto Tributario.

En el presente caso, según la certificación de la Alcaldía Mayor de Bogotá, a ASODESI se le reconoció personería jurídica mediante resolución 499 de 16 de septiembre de 1993 y, consta que el objeto de la entidad es:

“Artículo 3º. Objetivo: la asociación se constituye como una entidad sin animo de lucro, de utilidad común y de carácter religioso, orientada por los valores del Reino de Dios, para el fomento del crecimiento y desarrollo comunitario integral de las familias empobrecidas del territorio Colombiano, basados en el testimonio de la vida de Jesucristo las obras y la palabra de Dios. La asociación prestara un servicio cristiano sin distinción de raza, color, credo, sexo, ni opción política”⁶.

Los fines específicos, entre otros, son:

Fomentar la Organización y Promoción comunitaria, mediante la facilitación de recursos económicos, financieros tecnológicos y físicos, que contribuyan a mejorar las condiciones de vida de las comunidades empobrecidas, sujeto a su acción[...] Servir como puente de reconciliación entre grupos y personas, promoviendo los Derechos Humanos, la Justicia y la paz de acuerdo con los valores cristianos[...] Fomentar y/o patrocinar la creación de empresas productivas, mercantiles y de servicios entre los grupos beneficiarios; para contribuir con el mejoramiento de sus condiciones de vida[...] Otorgar donaciones a personas e instituciones que se identifiquen y compartan la misión y objeto social, dependiendo de las condiciones financieras de la Asociación, las cuales deben destinarse al objeto social compartido[...].”

⁶ Folio 2 c.ppal.

En relación con el patrimonio se dispuso que estaría conformado por los fondos o auxilios donados por personas naturales o jurídicas, [...] herencias, legados o donaciones de empresas extranjeras [...] y por los recursos que se obtengan de las operaciones propias generadas del objeto social [...] La organización y administración del patrimonio estará a cargo de la Asamblea General, la cual delegara en la Junta Directiva su manejo. Sus fondos serán depositados en cuentas del sistema financiero y solamente podrán destinarse al cumplimiento de sus objetivos (artículo 5)⁷.

De acuerdo con lo anterior, la actora es una asociación de carácter religioso constituida como entidad sin ánimo de lucro por lo que, en virtud del artículo 23 del Estatuto Tributario, es una entidad no contribuyente del impuesto de renta.

La Sala en sentencia de 4 de septiembre de 2003 se refirió a la obligación de las asociaciones religiosas de presentar la declaración anual de ingresos y patrimonio conforme al artículo 598 del Estatuto Tributario, así: *“En virtud de lo dispuesto en el artículo 23 del Estatuto Tributario, “los movimientos, asociaciones, y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro”, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. No obstante, dichas asociaciones se encuentran obligadas a presentar una declaración anual de ingresos y patrimonio, según el artículo 598 del mismo Estatuto. La declaración de ingresos y patrimonio a que se refiere la norma, tiene como finalidad suministrar a la Administración tributaria un instrumento de control fiscal, tal como se infiere del artículo 599 ib., según el cual la declaración de ingresos y patrimonio debe contener “la información necesaria para la identificación y ubicación de la entidad no contribuyente” y “La discriminación de los factores necesarios para determinar el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos”. Además de las formalidades generales, como son el formulario debidamente diligenciado, la firma del declarante, y en algunos casos la firma de revisor fiscal o contador público.”*⁸

⁷ Folio 6.

⁸ Expediente 13320 C.P. María Inés Ortiz Barbosa

Por todo lo anterior, los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto a cargo de la demandante se apartaron de las normas legales en que debían fundarse y en tal sentido deben ser anulados.

Esto implica también que la declaración de renta presentada por la demandante por error no produzca ningún efecto, de conformidad con el artículo 594-2 del Estatuto Tributario, por lo que así se dispondrá.

En consecuencia, se revocará la sentencia de primera instancia y en su lugar se anulará la liquidación de revisión y la resolución que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho se declarará que la ASOCIACIÓN PARA EL DESARROLLO INTEGRAL -ASODESI no es contribuyente del impuesto de renta por el año gravable de 2000. Se declarará que no tiene efecto la liquidación privada presentada por el año gravable señalado.

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

REVÓCASE la sentencia de 21 de Junio de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de ASOCIACIÓN PARA EL DESARROLLO INTEGRAL “ASODESI” contra la DIAN. En su lugar dispone:

1. DECLÁRASE LA NULIDAD de la liquidación de revisión 300642003000244 de 9 de diciembre de 2003 y de la resolución 300662004000045 de 22 de diciembre de 2004 que la confirmó por medio de las cuales la DIAN determinó oficialmente el impuesto de renta a cargo de la actora por el año gravable de 2000.

2. A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** que LA ASOCIACIÓN PARA EL DESARROLLO INTEGRAL -ASODESI no es contribuyente del impuesto de renta por el año gravable de 2000. En

consecuencia, **DECLÁRASE** sin efecto la liquidación privada del impuesto sobre la renta de 2000 que presentó el 9 de abril de 2001.

3. DECLÁRASE que la demandante no está obligada a pagar los valores determinados en los actos que se anulan en esta providencia.

4. RECONÓCESE a la abogada BIVIANA NAYIBE JIMÉNEZ GALEANO, como apoderada de la demandada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

HECTOR J. ROMERO DÍAZ