



SELECTED SELECCIONADO SÉLECTIONNÉ

This document is available on the web. It has been downloaded, categorized and included in RRA's Knowledge Center. If you are an author and you would like us to remove your document from our catalogue or suggest a new revised edition of your document, please contact: [think@rra-law-innovation.com](mailto:think@rra-law-innovation.com)

Este documento está disponible en la web. Ha sido bajado, categorizado e incluido en el Centro de Conocimiento de RRA. Si usted es un autor y quisiera que su documento fuese retirado de nuestro catálogo o sugerir una edición revisada de su documento, por favor contacte: [think@rra-law-innovation.com](mailto:think@rra-law-innovation.com)

Ce document est disponible sur le web. Il a été téléchargé, classé et inclus dans le Centre de Connaissances de RRA. Si vous êtes un auteur et que vous voulez que votre document soit retiré de notre catalogue ou nous proposer une édition révisée de votre document, veuillez contacter: [think@rra-law-innovation.com](mailto:think@rra-law-innovation.com)



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

**Fundadores - Asesores:** Tito Livio Caldas (1922 - 2016)  
Alberto Silva - Miguel Enrique Caldas  
**Gerente General:** Erick Rincón Cárdenas  
**Directora Editorial:** Martha Penen Lastra



**Directora:** Natacha Mariú Alvear A.  
E-mail: [natacha.alvear@legis.com.co](mailto:natacha.alvear@legis.com.co)

**Coordinación:** Claudia Janeth González M., Daniel Gutiérrez L.,  
Nubia Yomara Velandia F., Edwin Mauricio Romero A.

**Consejo editorial:** Álvaro Camacho Montoya,  
Humberto Restrepo Vélez, Juan Camilo Serrano Valenzuela,  
Javier González Valencia, Julio Roberto Piza Rodríguez,  
Mario Andrade Perilla, Óscar Zárate Ruiz,  
José Raúl Carvajal Rodríguez, Fernando Zarama Vásquez,  
Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez,  
Camilo Zarama Martínez y Mónica Reyes Rodríguez.

**Colaboradores:** Kees Van Raad, Dinis Tracana,  
Humberto Anibal Restrepo Vélez, Ricardo Ruiz,  
Héctor Julián Santiago Pulido, Edgar Ruiz,  
Alejandro Posada, Carlos Miguel Chaparro,  
Juliana Cubillos, Adriana Ruiz- Restrepo.

**Diseño editorial:** Mauricio Arandia C.  
**Diagramación:** Juan Felipe Ulloa L.  
**Carátula:** Juan Felipe Ulloa L.

ISSN 0120-5358.

#### Suscripción y ejemplares sueltos

El valor de la suscripción anual es de \$173.000 y del ejemplar suelto \$41.000. El suscriptor que solicite ejemplares sueltos tendrá un descuento del 25% si hace su pedido en Bogotá al teléfono: 4255200 y fuera de Bogotá al: 018000 912101.

**Cambios de dirección:** No serán efectivos sino 15 días después de haber sido comunicados.

**Reemplazo de número extraviado:** Esta es una publicación bimestral, si su ejemplar no le ha llegado antes de la cuarta semana de cada bimestre solicítelo sin costo alguno. Pasado este término se cobrará como ejemplar suelto.

#### Ventas y Renovaciones Colombia

**Bogotá.** Av. Calle 26 N° 82-70. Tel.: (571) 425 5255,  
[www.legis.com.co](http://www.legis.com.co) / **Barranquilla.** Conm.: (575) 360 4409,  
369 6200 E-mail: [barranquilla@legis.com.co](mailto:barranquilla@legis.com.co)  
/ **Bucaramanga.** Conm.: (577) 630 0273, 642 6475  
E-mail: [bucaramanga@legis.com.co](mailto:bucaramanga@legis.com.co) /  
**Cali.** Conm.: (572) 880 5898, 881 0547, E-mail: [cali@legis.com.co](mailto:cali@legis.com.co)  
/ **Ibagué.** Tel.: (578) 266 7000, 264 6176,  
E-mail: [ibapos@legis.com.co](mailto:ibapos@legis.com.co) / **Medellín.** Conm.: (574) 360 5300,  
314 2101, E-mail: [medellinpos@legis.com.co](mailto:medellinpos@legis.com.co)  
/ **Pereira.** Conm.: (576) 316 7070, E-mail: [pereirapunto@legis.com.co](mailto:pereirapunto@legis.com.co)

Prohibida la reproducción total o parcial de esta revista, por cualquier medio reprográfico o fónico, por fotocopia, microfilme, offset o mimeógrafo, sin previa autorización de LEGIS EDITORES S.A.

## contenido



La Dirección de la Revista invita cordialmente a los lectores a enviarnos sus opiniones y sugerencias sobre esta publicación a la siguiente dirección electrónica: [natacha.alvear@legis.com.co](mailto:natacha.alvear@legis.com.co)

## opinión

|  |    |
|--|----|
| Interpretación de las normas y los tratados en la era pos-BEPS   | 4  |
| Distribución de utilidades por parte de un establecimiento permanente en Colombia en el contexto de los CDI            | 19 |
| La redefinición de la entidad sin ánimo de lucro (ESAL) por su ánimo de alteridad en el estatuto tributario colombiano | 27 |

## diálogos

|   |    |
|---|----|
| El plan BEPS ataca directamente a las compañías multinacionales | 16 |
|---|----|

## en la práctica

|   |    |
|---|----|
| El impuesto sobre las ventas en el servicio de transporte especial terrestre de pasajeros | 23 |
|---|----|

|                           |   |
|---------------------------|---|
| nota del director.....    | 2 |
| panorama tributario ..... | 3 |

Las colaboraciones publicadas no comprometen la responsabilidad de la revista. Las opiniones expresadas pertenecen exclusivamente a sus autores.



Ilustración: Leonardo Peña Salamanca

# La redefinición de la entidad sin ánimo de lucro (ESAL) por su ánimo de alteridad en el ET

Las ESAL son personas jurídicas también conocidas como ONG que a pesar de su valía social, frecuentemente generan suspicacia en la opinión y el regulador.

La gran nebulosa de las ESAL/ONG (fundación, corporación sin ánimo de lucro, junta, cooperativa, cámara, liga, iglesia, asociación, etc.) suele aparecer ligada, en Colombia y en el mundo, a escándalos. Desde la corrupción de la FIFA; la ESAL que operaba a escala global, importando *whisky* a Colombia so pretexto de los desplazados, hasta las que falsamente distribuían alimentos a niños escolares aparecen creadas, generalmente, para deducir falsas donaciones, evadir impuestos o eludirlos como optimización fiscal, ser *bypass* a la contratación estatal no competitiva e incluso para lavar activos y acceder al erario o a la cooperación internacional para financiar el delito.

rra

ADRIANA RUIZ-RESTREPO  
Abogada colombiana y consultora internacional  
Socia directora de la firma RRA

*Sobre el origen de la reforma estructural al Régimen Tributario Especial – RTE anticipada por el artículo 468-3 E.T. (L. 1607/2012) y el origen de un comité de calificación de ESAL recomendado por la Comisión de Expertos del 2015<sup>(1)</sup>.*

Sin embargo, a pesar de la suspicacia, buena parte de la opinión y los legisladores del mundo coinciden en la importancia de las ESAL/ONG, la valía que tiene su trabajo voluntario e independiente en el cuidado de las personas, la gobernanza participativa, la caridad, la economía social y solidaria, el diálogo social y el capital social que crean. Efectos positivos que muchos ya empiezan a medir como desempeño y que, históricamente, las han hecho acreedoras a prestigio social y prerrogativas legales, es decir, a asumir una carga pública menor que todas las demás personas jurídicas.

Escándalos como el de los papeles de Panamá que empañan principalmente a entidades con ánimo de lucro (sociedades comerciales simplificadas o limitadas, etc.) y otros ligados a entidades públicas (alcaldías, ministerios, establecimientos públicos y empresas del Estado) demuestran que las disfunciones no son solo atribuibles a las ESAL/ONG. Sin embargo, sobre estas pesa una suspicacia mucho más amplia y generalizada. Sostengo que esta suspicacia no es inherente pero sí estructural a ellas y surge de la incertidumbre que —en mente, lenguaje y normatividad— resulta de un sujeto (de derechos y obligaciones) que carece de identidad sustantiva, pues apenas se demarca por lo que no es (no-gubernamental) y lo que no pretende ser (sin ánimo de lucro) con lo cual deja su naturaleza sustantiva in-nombrada e indefinida<sup>(2)</sup>.

Al no poder la mente representar, figurar con certeza y precisión qué es una ESAL/ONG *per se*, se crea un vacío conceptual que, trasladado vía lenguaje a la legislación, se convierte en un vacío jurídico y también una imprecisa respuesta institucional. Este vacío deja expuesta la naturaleza misma de la entidad a todo tipo de interpretaciones subjetivas, a despotismos estratégicos y sujeta a una regulación que oscila entre la laxitud y la criminalización<sup>(3)</sup>. En tanto es cubierta, visible pero sin contenido definido, la entidad puede ocuparse tanto para hacer el bien, como para hacer el mal.

Justo por ello es que el término organización de la sociedad civil

(OSC) ha tenido tanto éxito en el sistema legal eurolatino y angloamericano. La “sociedad civil”, aunque es una noción propia en la teoría política del Estado, se sitúa fácilmente en el ámbito de lo privado —individual y colectivo— del pueblo, aunque nada informe respecto de la naturaleza del sujeto de derecho y obligaciones. Igual vaguedad presenta el término empleado para designar la nebulosa que integran las ESAL/ONG/OSC, el cual informa acerca de un ámbito que es tercero al Estado y al mercado, un ‘tercer sector’.

La incertidumbre a todo nivel se responde con intentos de solución al ‘asunto’ de las ESAL/ONG/OSC en política pública: desde la gradación de la capacidad jurídica hasta *tests* de beneficencia pública y verificaciones de no lucratividad y no proselitismo. Sin embargo, argumento, ningún Estado puede asegurar un trato justo a las ESAL/ONG/OSC sin antes contar con una definición sustantiva del sujeto a tratar, sin poderla distinguir —positivamente— del resto de personas jurídicas. Es decir, primero debe comprender la razón, cierta y precisa, que la hace especial, esto es: merecedora de un trato/régimen especial diferente del general aplicable a todas las demás.

La inquietud por las reglas del juego de las ESAL/ONG/OSC reprobmatizada posteriormente por la inquietud sobre la naturaleza subyacente al sujeto, mal llamado sin ánimo de lucro y/o no gubernamental, surgió como resultado del trabajo voluntario con la infancia y la población rural pobre de Cali y Bogotá, y la posterior formación universitaria en derecho. El derecho del tercer sector no existía entonces<sup>(4)</sup> ni existe aun ahora, pues el sujeto, tal y como argumento, es esquivo, es solo *demarcación de acción/capacidad negativa-residual* que apenas si la explican algunos artículos de derecho civil, la regulan unos cuatro o cinco artículos en tributario y administrativo, y, genéricamente, el derecho constitucional reafirma como expresión de libertades fundamentales de agencia y participación ciudadana.

Es normal que no haya derecho, el tercer sector apenas se regis-

tró como emergente a finales del siglo pasado<sup>(5)</sup>. De hecho, de no ser por dos grandes maestros, no habría podido siquiera elevar en facultad de derecho y como tesis de grado<sup>(6)</sup> la inquietud que culminó mi carrera y luego diera inicio a una investigación y reflexión sostenida por dos décadas en Colombia y en otras culturas y sistemas jurídicos.

Haber podido interactuar durante la primavera árabe con una amplísima y diversa sociedad civil, individual y organizada, reuniéndose en salones, calles y plazas de Túnez y Egipto, asistir a la construcción de su naciente espacio público me permitió concluir en el 2011 mi teorización. Fue en ese contexto que pude esclarecer que lo ‘algo’ común a todas las ESAL/ONG/OSC observadas y plenamente coincidente con mis hallazgos precedentes<sup>(7)</sup> era la manifestación de una libre y deliberada voluntad de implicación de lo ‘uno’ de cada quien con los otros o lo ‘otro’ de su entorno y contexto; una intencionalidad diametralmente opuesta a la que encierra a lo uno de un individuo sobre sí mismo. Explorada la conclusión en filosofía, humanidades y ciencias cognitivas, deduje entonces que ese algo coligado a los otros o lo otro era alteridad —el exacto contrario de ipseidad/egoidad— y que lo *sin ánimo de lucro* es la otra cara de lo *con ánimo de alteridad*.

El opuesto binario alteridad/egoidad es lo que permite desvelar la lógica subyacente al campo de la sociedad civil organizada, introduce precisión y certidumbre en el sujeto y facilita la emergencia, también, de pensamiento jurídico, derecho para el tercer sector<sup>(8)</sup>.

## La alteridad jurídica

La teoría de la alteridad como intención o ánimo constitutivo de una persona jurídica (Ruiz-Restrepo, 2011) es la respuesta entonces a la pregunta sobre la naturaleza de las ESAL/ONG/OSC, la teorización sobre su identidad positiva, el criterio de distinción que permite identificarlas como especiales y poder reconocerlas como diferentes hasta el punto de poder demostrarlo o verificarlo<sup>(9)</sup> ante la comunidad. A manera de síntesis:

• Las entidades con ánimo autorreferenciado, esto es, de egoidad o egotistas, se crean y funcionan con dirección a gestionar o retornar las consecuencias o resultados de su operación hacia el ego, a la esfera de individualidad de su individuo-creador (singular o plural) o quien quiera que con posterioridad ocupe esta posición y haga sus veces (dueño). En toda lógica, las creces que resulten de la dimensión económica de su operación (lucro) o las creces generadas en la dimensión sociopolítica o ecocultural (reputación/clientela/influencia) se direccionan en igual sentido hacia el individuo creador singular (retorno) o plural (reparto/distribución). En Colombia, las entidades ego-direccionadas o autorreferenciadas, sin importar su origen civil o comercial, el ramo de actividad o tamaño de operación, son: las compañías, las corporaciones con ánimo de lucro, sociedades civiles, sociedades anónimas, anónimas simplificadas, comanditarias, limitadas, las empresas unipersonales y comunitarias, entre otras.

• Las entidades con ánimo de alteridad, o mal llamadas sin ánimo de lucro y/o no gubernamentales de la sociedad civil organizada, incluyen a las fundaciones y corporaciones sin ánimo de lucro y sus derivadas las asociaciones civiles, asociaciones cooperativas, comunitarias y mutualistas, las cámaras, juntas, cajas y fondos, las iglesias, sindicatos, colegios profesionales, uniones, partidos, gremios, ligas, universidades y veedurías, entre otras formas jurídicas. Su ánimo constitutivo de alteridad, en toda lógica, direcciona las consecuencias o resultados —las creces que en cualquier dimensión haya generado (lucro/reputación/clientela/influencia) su operación— hacia los otros y/o lo otro que hayan/haya quedado reconocido, y por tanto, comprendido en el objeto social del acta de constitución de la entidad. Efectuar un retorno/reparto al individuo-creador de la persona jurídica es ilógico y por tanto proscrito.

En suma, la teoría explica que las consecuencias o resultados del primer subuniverso de las personas ficticias o jurídicas sirven al *interés propio* (singular y exclusivo de lo uno) y las del segundo subuniverso, al *interés hu-*

*mano* (plural y compartido de lo uno). Porque es fuera de lo común que un individuo consciente y en pleno ejercicio de su libre voluntad establezca una persona jurídica no para sí, sino para vivir sus resultados hacia lo otro y/o los otros (alteridad), esto permite explicar la naturaleza especial que distingue a estas personas jurídicas del resto de entidades creadas para comercio y gobierno.

*El ánimo  
constitutivo hacia  
lo alter o hacia  
lo ego puede inferirse  
del origen de la  
iniciativa  
(civil/mercantil)  
y de la forma jurídica  
escogida  
(sociedad, fundación,  
junta, etc.)*

El ánimo constitutivo hacia lo *alter* o hacia lo ego puede inferirse del origen de la iniciativa (civil/mercantil) y de la forma jurídica escogida (sociedad, fundación, junta, etc.), así como del tenor del objeto social que explica para qué fue creada tal entidad, es decir, la delimitación de lo que se quiere y para quién/con quién se quiere poner en marcha dicha entidad y desplegar su quehacer.

Una vez que el acto de constitución de un sujeto de derechos y obligaciones queda públicamente registrado y el nuevo sujeto queda anunciado (*erga omnes*) dentro de la comunidad y territorio respectivo, entonces las expectativas en sociedad, estado y mercado podrán forjarse y exigirse de manera acorde con el ánimo manifestado. Por tanto, el nuevo sujeto debe hacerse y tenerse por responsable de mantener su actividad consistente con la orientación que su creador le imprimió como ánimo constitutivo al establecer la entidad.

La teoría es entonces un sistema de pensamiento que (1) discierne por la intención en la voluntad; (2) distingue por el sentido de su direccionamiento; (3) diferencia los modos en que se manifiesta la alteridad y concreta perceptiblemente su valor en la sociedad, y (4) permite constatar la coherencia entre el ánimo constitutivo de la entidad y la actividad que desde dicha entidad se despliega. En suma, la teoría incrementa la veracidad y eleva la fiabilidad en las mal llamadas ESAL/ONG/OSC, en tanto permite que, sobre un criterio de distinción, cierto y preciso, se separe lo veraz de lo falaz, la verdadera alteridad de la egoidad que se vela de alteridad.

Más allá del valor hermenéutico, la teoría, como instrumento de política pública, se articuló bajo la primacía de los derechos humanos y libertades civiles, de modo que el ejercicio de constatación pública del ánimo no afectara la autonomía propia de la sociedad civil. Por ello, se centra solo en la actividad económica de la entidad y requiere de una primera y única reiteración del ánimo constitutivo de alteridad por parte de la asamblea/patronato y/o representante legal de la entidad, de manera que confirme y asuma plenamente el ánimo de alteridad del que en adelante se hará públicamente responsable en caso de querer acceder o hacerse elegible a gozar de un trato/régimen especial del Estado.

Reiterado el ánimo ante la entidad estatal, que sea el interlocutor privilegiado de la sociedad civil organizada en el país o en su defecto la autoridad fiscal facultada para escrutar la actividad económica de los contribuyentes, la constatación de la coherencia mantenida entre ánimo y actividad económica se hace solo periódicamente y con una intensidad proporcional al tamaño de su actividad económica<sup>(10)</sup>.

La decisión administrativa de coherencia o incoherencia, esto es, de elegibilidad o inelegibilidad se enmarca dentro de un debido proceso y quienes resulten confirmadas en su merecimiento a trato diferente o especial, se enlistan públicamente en un portal online que es, a su vez, vórtice del resto de

interacciones de la entidad con el Estado: contratación pública no competitiva, comodatos, donación internacional o nacional deducible de impuestos, inspección y vigilancia estatutaria, etc. Si la egoidad no revela ilicitud, la determinación de inelegibilidad es enmendable en un próximo periodo.

Descartado el falso dilema de lo *con lucro-sin lucro* como elemento definitorio, y sustituido ya en la teoría, por el valor de la coherencia, esto es, mantener el lucro alter-intencionado en las entidades con ánimo de alteridad, el sistema introduce techos económicos a manera de alerta para evitar una desnaturalización de su origen civil por uno comercial, debido a una intensa actividad económica de la organización en el mercado. En todo el sistema de pensamiento se orienta a salvaguardar y fortalecer el espacio jurídico de estas entidades, a asegurar la vigencia de un orden justo para la sociedad civil organizada de un Estado-Nación.

En el 2012 elevé esta iniciativa ciudadana al gobierno de mi país. El gobierno solicitó contratar la aplicación de mi trabajo al régimen colombiano, hacerle una propuesta para establecer al marco legal de las ESAL en Colombia con ocasión de la reforma tributaria estructural entonces en curso. Revisado y validado por los equipos de reforma de DIAN y Minhacienda el documento se entregó en octubre del 2012 sin que se afectara el ámbito de los contribuyentes especiales ni se cambiara el trato tarifario. La propuesta quedó, junto a toda la reforma tributaria estructural de la que haría parte, pospuesta para una fecha próxima aunque incierta. En el 2013 descubrí que parte del trabajo se había avanzado anticipadamente en el ordenamiento colombiano. La Ley 1607 del 2012, fuente del artículo 468-3 numeral 4 del estatuto tributario vigente, en términos extraídos directamente de la propuesta del 2012, establece que:

“(…) Para efectos tributarios, los particulares, al momento de constituir la persona jurídica, proyectan en el nuevo sujeto de derechos y obligaciones que crean, un ánimo auto-referenciado o egotista o un ánimo de alteridad refe-

rido a los otros y lo otro. En consecuencia, se entiende que:

Las personas jurídicas con ánimo egotista se crean para lograr un beneficio de retorno propio y subjetivo y por lo tanto, la generación de ingresos y lucro que de su operación resulte son utilidades. Estas se acumulan y/o distribuyen entre los particulares que la crearon y/o son sus dueños y no son titulares del tratamiento del beneficio que establece este artículo.

---

*En sus tres  
informes la comisión  
de expertos parte de  
un diagnóstico  
infundado y  
además errado  
(sobre las condiciones  
que actualmente  
se requieren  
“para pertenecer  
al RTE”*

---

Las personas jurídicas con ánimo de alteridad se crean para lograr un beneficio de retorno orgánico y estatutario, y por tanto, la generación de ingresos y lucro que de su operación resulte es un excedente. Este no se acumula por más de un año y se debe reinvertir en su integridad en su objeto social para consolidar la permanencia y proyección del propósito de alteridad. (…)

El legislador recurrió a la redefinición de las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) como entidades con ánimo de alteridad (ECAAL)<sup>(11)</sup> para: (1) explicitar que no todas las contribuciones del régimen tributario especial (art. 19) son iniciativas de la sociedad civil organizada (*alter*) y así poder distinguirlas de aquellas ESAL que son gestión de interés propio (ego) a fin de poder (2) consagrar para todas ellas y sin importar la forma jurídica adoptada por el contribu-

yente, una tarifa de IVA menor en tanto la alteridad<sup>(12)</sup> comprenda a la población con discapacidad física o mental.

Independientemente del debate sobre el origen o conveniencia de la disposición normativa, el Estado hizo un correcto uso de la teoría como instrumento de política pública aunque ya no fuera posible hacer la verificación del ánimo de alteridad allí introducido, al cual, presumí, le daría alcance posteriormente. Así lo confirmó la Ley 1739 del 2014 artículo 44 con su autorización al Gobierno Nacional para convocar expertos, en torno a la misma problemática abordada por la teoría de la alteridad aplicada dos años atrás, es decir, para estudiar: “(…) el Régimen Tributario Especial (...) aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, los beneficios tributarios existentes y las razones que los justifican”. En dicho contexto colectivo de expertos designados por decreto<sup>(13)</sup> y trabajando *pro bono* *ad honorem* era donde habría de exponer mi trabajo para revalidarlo de cara a la reforma estructural ya próxima. No fue así, en lo absoluto.

Y, sin embargo, al leer el informe final de la comisión de expertos pude constatar cómo —salvo mejor prueba en contrario— todo lo relativo a ESAL/ONG/OSC (diagnóstico y problemática de base, solución por elegibilidad, reiteración, periodicidad, proporcionalidad, techos, etc.) se inspira, por decir lo menos, de la teoría aplicada en el 2012 y el origen mismo del artículo 468-3 vigente<sup>(14)</sup>.

Sé bien que Colombia no se caracteriza por ser una sociedad de conocimiento, ni de derechos, pero no por ello deja de sorprender lo generalizado que es el desdén a principios de rigor y transparencia en el país. No solo el informe de la comisión de expertos es pobre en bibliografía y deja de reseñar todos los documentos evidentemente consultados, sino que, además no justifica, siquiera en pie de página, las fuentes en que se basan las recomendaciones que formula. Y si bien presenta incluso tablas con métrica de participación ciudadana, nada dice sobre su tenor ni los efectos surtidos en la comisión. Queda la sensación de que la ciudadanía no tiene mucho derecho a comprender la cosa pú-

blica de su república, si se tiene la poca información compartida sobre el origen y el alcance de las reformas propuestas al derecho de su Estado social de derecho. Superada la violencia pasiva que es la exclusión, lo que ahora subsiste es una gran preocupación por las dos recomendaciones centrales de la comisión. Una de ellas (a) crea un riesgo de discriminación fiscal focalizada y la otra (b) recomienda recortar el actual espacio de la sociedad civil organizada a la mitad.

(a) En lo que pareciera ser la reacomodación del sistema de verificación del 2012 para correrlo, no respecto del criterio de distinción —cierto y preciso— que es la alteridad y su origen, sino respecto de una “actividad meritória” en el objeto social de las organizaciones de la sociedad civil<sup>(15)</sup> —expresión amplia y subjetiva— la comisión desajusta el sistema y lo deja acéfalo. Al entregar el poder de verificación en esos términos laxos a un comité de calificación del gobierno, el sistema se vuelve peligroso por el riesgo de discriminación, arbitrariedad e incluso de persecución<sup>(16)</sup> a entidades incómodas al mismo (*fiscal targeting*) sin importar cuál sea el gobierno de turno.

Cabe anotar que un sistema para calificar una actividad es un ejercicio inocuo pues no hay un ramo de actividad más meritório que otro, ni tampoco existe un campo en sociedad en el que un individuo no pueda optar por anteponer su interés por los otros y/o lo otro (*alter*) por encima del de sí mismo (*ego*). Lo verificable, en términos éticos y jurídicos, es la coherencia entre lo que se dice y hace, y no la actividad del CIUU en que se inscriba el quehacer de la entidad o el alcance dado a una actividad que es privada, civil, libre y voluntaria.

(b) En sus tres informes la comisión de expertos parte de un diagnóstico infundado y además errado<sup>(17)</sup> sobre las condiciones que actualmente se requieren “para pertenecer al RTE”. En consecuencia, su recomendación sobre qué contribuyente es o no especial y qué tipo de entidad debe o no seguir dentro del trato o régimen especial es desacertada. Sorprende, además, que sin dar soporte legislativo, jurisprudencial o doctrinario los expertos rediag-

nostiquen al tercer sector colombiano y propongan, además, reestructurarlo valiéndose del campo tributario<sup>(18)</sup> y todo para dejarlo restringido y exclusivo a actividades de altruismo y alcance de interés general<sup>(19)</sup>.

Con lo anterior terminan por excluir del RTE a la solidaridad con alcance de interés colectivo en la sociedad civil. La recomendación de los expertos excluye con ello a contribuyentes del subsector solidario como cooperativas, y del comunitario, como juntas de acción comunal, por ejemplo. Incluso sobre las cooperativas la comisión determina que no son entidades sin ánimo de lucro sino que “proclaman” serlo, con lo cual sepultan un siglo de tradición y legislación de economía social y solidaria colombiana<sup>(20)</sup>, la mitad de la agenda mundial de los ODS y buena parte de la Constitución.

La comisión recomienda mantener un espacio seguro y propicio para las personas jurídicas que filantropicamente generan economía social por el altruismo que es la generosidad individual, familiar o corporativa y de filantropismo<sup>(21)</sup> nacional y transnacional estrechamente correlacionado con la agenda empresarial de responsabilidad social (RSE) y, a su vez, cerrarlo<sup>(22)</sup> para toda la economía solidaria colombiana y buena parte de la social. Restringe, por vía tributaria, el compás de expresiones populares, comunitarias, campesinas y artesanales, colectivos solidarios que son de tradición jurídica indígena y eurolatina y hacen un marcado contraste con, la muy respetable también, tradición angloamericana caracterizada más por generosidad en forma de regalos (*gifts/endowments*) y caridades (*charities*) de filantropía privada.

Sin duda el altruismo o generosidad sirve para apalancar el desarrollo, tanto como la solidaridad o reciprocidad entre individuos es capaz de hacerlo emerger. Por ello donar/regalar fondos personales, familiares o corporativos —en tanto sean verdaderamente un regalo y no una inversión camuflada de alteridad— sirve para acelerar o extender el desarrollo, así como ayudarse entre individuos, para lograr o solventar anhelos o necesidades compartidas,

sirve para redistribuir oportunidades en el desarrollo, en tanto sea una verdadera pluralidad autogestionada y no el botín grupal de uno o más dueños ego-intencionados simulando alteridad.

Lo importante es la coherencia entre lo que dice y hace, la consistencia de la manifestación jurídica de alteridad del sujeto de derechos y obligaciones.

Sorprende también que las recomendaciones de los expertos designados por el Presidente, resulten contradictorias a lo que él reclama para poner fin al conflicto armado: fortalecer empatía y solidaridad entre colombianos —un sentido de colectividad— no solo para admitir con facilidad la justicia transicional de los próximos veinte años, sino también para poder organizarse y crear desarrollo endógeno en el país, engranar desde la sociedad civil organizada la paz territorial prometida.

La certeza y precisión que se buscaba introducir en el 2012 para poder asegurar equidad y justicia tributaria en el régimen tributario especial<sup>(23)</sup>, se diluye ahora en el sistema de verificación que la comisión propone revivir para calificar lo meritório y lo no meritório en la sociedad civil organizada, sin antes tener ni ofrecer claridad sobre qué es lo que exactamente se entiende por mérito.

Ojalá el gobierno alcance a ver lo riesgoso que es reconfigurar el espacio de la sociedad civil sin participación de esta en cualquier momento, y más aún, en un contexto de zozobra como el actual. Ojalá se decida por introducir en la próxima reforma tributaria solo un *principio de transparencia* o constatación previa al goce de un trato/régimen especial, otro de *proporcionalidad* en el escrutinio y uno más de *publicidad* en los resultados, y que todo lo relativo a la definición y reestructuración del tercer sector colombiano lo avance, dado el caso, en un proyecto de ley separado. Es decir, que le remita esa parte de la iniciativa a las comisiones primera o séptima que son las que se ocupan de conocer, en el Congreso, sobre reformas que afectan a las personas y a las organizaciones civiles y comunitarias que ellas conforman.

En tiempos de fin de conflicto armado y transición democrática, el respeto y la transparencia hacia el ciudadano son también expresión de paz.

• El documento de recomendaciones de reforma del 2012 se puede consultar aquí: <http://bit.ly/2a7dW7s>

• El documento de recomendaciones de reforma del 2015 se puede consultar aquí: <http://bit.ly/1CahKvr>

1. Este artículo se deriva de escritos previos y podrá aparecer retomado también en otras publicaciones.

2. Extraído de presentación y/o actas de conferencia: Ruiz-Restrepo (2004) Civicus World Assembly workshop “Beyond Good Intentions”, Botswana; Ruiz-Restrepo (2005) ICNL &, Tusev opening plenary panel “Global Forum on Civil Society Law”, Turkey; Ruiz-Restrepo (2009) American Bar Association panel, “Trends & Recent Developments in Regulating Non-Governmental Organizations”, USA.

3. Extraído de presentación y/o actas de conferencia de Ruiz-Restrepo (2015) OCDE panel “Creating enabling environments for mobilising private financial flows for sustainable development”, Actas de conferencia, París. <http://bit.ly/2b6gncJ>

4. Ruiz-Restrepo, A. (2005), “Le Role du Droit dans le Tiers Secteur” First European Conference of ISTR and Emes. Concepts of the Third-Sector, CNRS Paris, France. <http://bit.ly/2bqqKER>

5. Jacques Delors, Lester Salamon y Helmut K. Anheier en Europa y Estados Unidos en los años setenta y noventa respectivamente.

6. Ruiz-Restrepo, A. (1995), “Estado y ONG: Estudio de una fórmula jurídica” Facultad de Derecho, Tesis de Grado Universidad de los Andes, Bogotá. <http://bit.ly/29SeT2w>

7. Extraído de presentación y/o actas de conferencia de Ruiz-Restrepo (2011) “Gobierno Federal de Brasil, Primer Seminario Internacional sobre el Marco Regulador de las Organizaciones de la Sociedad Civil” <http://bit.ly/2bKPFUC>

8. Extraído de presentación y/o actas de conferencia de Ruiz-Restrepo (2006) Civicus World Asssembly, Glasgow <http://bit.ly/2bqFeEl>

9. Ver al respecto: “Congreso de la República de Colombia (2003) Organizaciones No Gubernamentales, regulación, control y vigilancia” por Fernando Giraldo Garcés y Christian Pfeiffer Bustos <http://bit.ly/2blM14W>

10. Separar entre entidades grandes y pequeñas lo que permite demostrar/ verificar con más detenimiento por

ejemplo, a la fundación que es gran universidad; la cooperativa que es gran banco, la fundación familiar que es cerebro o brazo de multinacional; el club deportivo que es también gran inversión, la cámara de comerciantes que ejecuta planeación pública; las ONG extranjeras que son consultoría profesional; la filantropía que es recurrente o considerable donación transfronteriza cual inversión extranjera; las asociaciones gremiales que son centro de eventos comerciales; las clínicas que son negocio de barrio, o la iglesia que es corporación transnacional de donaciones, entre otros. De menor escala y con menor intensidad se constata la coherencia del lucro alter-intencionado en cooperativas de pescadores, mutual de empleadas domésticas, asociaciones de recicladores de oficio, juntas de vecinos, juntas comunales, clubes literarios, asociaciones de víctimas, empresas de junta comunal, entre otras.

11. Artículo 468-3. E.T. “(...) A partir del 1º de enero del 2013, los siguientes servicios quedan gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%): (...); 4. Los servicios de vigilancia, supervisión, conserjería, aseo y temporales de empleo, prestados por personas jurídicas constituidas con ánimo de alteridad, bajo cualquier naturaleza jurídica de las previstas en el numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario (...)”.

12. La teoría explica que la alteridad se manifiesta de cuatro modos (junta, empoderamiento, entreayuda y altruismo) no obstante, coyunturas muy puntuales y temporales como, procesos de reincorporación de ex combatientes o reconstrucción luego de un sismo permiten hacer gradación hiperfocalizada según la actividad requerida, esto es, creación de diálogo comunitario y emprendimientos rurales de entreayuda solidaria, o reconstrucción social o solidaria de viviendas.

13. La Comisión creada por el Ministro de Hacienda tuvo a Fedesarrollo como secretaria técnica y a la DIAN en la presidencia. La lista de expertos se designó en Decreto 327 del 2015 <http://bit.ly/2bkKUny>, Resolución DIAN 000022/15 <http://bit.ly/2bgFIzG>

14. Sobre similitudes y coincidencias ver: <http://bit.ly/2bosGNI>

15. Dice la Comisión: “(...) Su pertenencia al RTE está condicionada a que el representante legal radique ante el comité de entidades sin ánimo de lucro previsto en el artículo 362 del E.T., la memoria económica anual de sus actividades, en la cual compruebe que cumplió con su objeto social y con los requisitos para mantenerse en el RTE” (Comisión de expertos, informe 3/3, pág. 205).

16. El riesgo en cada país es diferente según los desequilibrios de poder del contexto propio. El *targeting* o focalización de escrutinio/filtros ha estado presente desde el gobierno de Putin, Mubarak y Chávez hasta el más reciente de Obama.

La verificación por fuera de un criterio de distinción cierto y preciso da un compás de discreción que permite mirar con mucha mayor atención a ESAL/ONG/OSC críticas, incómodas o de opinión. Sobre el más reciente escándalo por discriminación fiscal en régimen democrático, ver: <http://bit.ly/2b8hyqF>, <http://bit.ly/2bBZN13>

17. Nótese que el art. 19 del E.T. sobre “Contribuyentes del Régimen Tributario Especial” tiene al altruismo e interés general, propio de fundaciones, asociaciones y corporaciones solo como la primera de las cuatro categorías. La comisión optó por no mencionar o bien olvidó mencionar a tres de ellas incluso en el diagnóstico. Dice la comisión: “Para pertenecer el RTE se requiere cumplir las siguientes condiciones: - Que estén constituidas jurídicamente como entidades sin ánimo de lucro (ESAL), - Que desarrollen actividades de interés general; - Que la comunidad tenga acceso a sus servicios y, - Que su objeto social principal y sus recursos estén destinados a actividades de: salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecología, protección ambiental o desarrollo social”. (Comisión de expertos, informe 3/3, pág. 187).

18. Decir que una ESAL no es contribuyente especial (tributario) no es lo mismo que decir que una ESAL no es realmente ESAL (tercer sector/ constitucional/civil).

19. Dice la Comisión: “Las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) se originan en la iniciativa privada y tienen por finalidad, en principio el desarrollo de un interés altruista que contribuye al interés general”. (Comisión de expertos, informe 1/3, pág. 32) <http://bit.ly/2bosGNI>

20. Dice la Comisión: “Adicionalmente a las ESAL, las entidades del Sector solidario, aunque en estricto sentido no son entidades sin ánimo de lucro (...)” (Comisión de expertos, informe 2/3, pág. 35) “Dentro del RTE se incluyen las cooperativas que, aun cuando se proclaman como entidades sin ánimo de lucro, operan dentro del mercado (...) en clara competencia con el sector empresarial con ánimo de lucro (...)” (Comisión de expertos, informe 3/3, pág. 191).

21. Sobre la noción surgida en el 2006 y acuñada por Mathew Bishop. Ver: <http://econ.st/2b8ycpZ> y <http://amzn.to/2bqKObM>

22. Extraído de presentación y/o actas de conferencia de Ruiz-Restrepo (2007) Harvard, Ash Institute & Leiden University “Broadening Access to Organizations of the Poor: Strengthening NPOs through Constitutional Justice (The Case of the ARB)” USA. <http://bit.ly/2bqnPvi>, <http://bit.ly/2bqpHV3>

23. Ruiz-Restrepo, A. (2014), “Recomendaciones al FMI sobre la regulación de las ESAL en Colombia” <http://bit.ly/29DEzj>