RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS ADQUIRIDOS COMO EGRESOS EN EL IMPUESTO DE RENTA DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

MARTHA ROSALBA LEAL ROA

CC BY NC ND

UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO DE LA EMPRESA Y EL TRIBUTO
VILLAVICENCIO
2026

RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS ADQUIRIDOS COMO EGRESOS EN EL IMPUESTO DE RENTA DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

MARTHA ROSALBA LEAL ROA

Artículo académico presentado como requisito para optar al título de Especialista en Derecho de la Empresa y el Tributo

Asesor
Mg. OSCAR FERNANDO QUIROGA SANCHEZ
Magister en Derecho y Gestión Urbana

UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN DERECHO DE LA EMPRESA Y EL TRIBUTO
VILLAVICENCIO
2026

Autoridades Académicas

P. Álvaro José ARANGO RESTREPO, O.P.
Rector General

P. Adrián Mauricio GARCÍA PEÑARANDA, O.P.
Vicerrector Académico General

P. Luis Antonio ALFONSO VARGAS, O.P.
Rector Seccional Villavicencio

P. Juan Francisco CORREA HIGUERA, O.P.
Vicerrector Académico Seccional Villavicencio

Mg. Julieth Andrea SIERRA TOBÓN
Secretaria General Seccional Villavicencio

Mg. Julian Leonardo RIVEROS CRUZ
Decano de la Facultad de Derecho

Reconocimiento de activos adquiridos como egresos en el Impuesto De Renta de las entidades sin ánimo de lucro

Recognition of Acquired Assets as Expenses for Income Tax Purposes for Non-Profit Entities

Martha Rosalba Leal Roa[1]

Oscar Fernando Quiroga Sánchez (dir.)[2]

Resumen

El presente trabajo analiza la afectación generada por la modificación introducida en el artículo 1.2.1.5.1.21 del Decreto 2150 de 2017 en la determinación del impuesto de renta de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) pertenecientes al Régimen Tributario Especial. Durante años, estas entidades pudieron reconocer la adquisición de activos fijos e inversiones como egresos fiscales, lo que reducía el beneficio neto y facilitaba la exoneración del impuesto de renta. Sin embargo, la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016 y la reglamentación de los Decretos 1625 de 2016 y 2150 de 2017 restringieron el concepto de egreso a costos y gastos devengados contablemente, excluyendo la adquisición de activos. A través del método histórico–lógico, se examina la evolución normativa, la doctrina de la DIAN y la jurisprudencia del Consejo de Estado, evidenciando que la eliminación del tratamiento previsto en el artículo 4 del Decreto 4400 de 2004 —modificado por el Decreto 640 de 2005— suprimió la posibilidad de considerar como egresos procedentes las inversiones y la adquisición de activos fijos vinculados a la actividad meritoria, limitando su reconocimiento a los gastos devengados para la determinación del beneficio neto. Los resultados muestran un incremento del excedente fiscal, una mayor obligación de reinversión y un aumento de la carga tributaria potencial, factores que comprometen la sostenibilidad financiera de las ESAL. Se concluye que la modificación normativa genera una afectación significativa en la estructura tributaria del Régimen Tributario Especial y evidencia la necesidad de ajustes

[1] Autor de contacto: Se debe ubicar perfil académico del autor: los estudios realizados, la universidad, institución o grupo de investigación en el que se hallan inscritos, ya sea de manera académica o laboral. Correo electrónico: contacto@correo.com

[2] Director: Se debe ubicar perfil académico del autor: los estudios realizados, la universidad, institución o grupo de investigación en el que se hallan inscritos, ya sea de manera académica o laboral.

normativos y de fortalecer la planeación financiera y tributaria para garantizar coherencia, viabilidad y permanencia de estas entidades en el régimen.

Palabras claves: Régimen Tributario Especial, Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL), Egresos fiscales, Excedente fiscal / Beneficio neto o excedente, Reinversión de excedentes.

Abstract

This study analyzes the impact of the amendment to Article 1.2.1.5.1.21 of Decree 2150 of 2017 on the income tax determination for Non-Profit Entities (ESAL) subject to the Special Tax Regime. For years, these entities were permitted to treat the acquisition of fixed assets and investments as tax-deductible outflows, thereby reducing their net benefit and facilitating income tax exemption. However, the tax reform introduced by Law 1819 of 2016, along with the regulations set forth in Decrees 1625 of 2016 and 2150 of 2017, restricted the definition of "outflow" to costs and expenses accrued for accounting purposes, thereby excluding asset acquisitions. Using a historical-logical method, the study examines the evolution of regulations, DIAN doctrine, and Council of State jurisprudence. It demonstrates that eliminating the treatment established in Article 4 of Decree 4400 of 2004 (as amended by Decree 640 of 2005) removed the option to classify investments and fixed asset acquisitions linked to meritorious activities as valid outflows, limiting recognition to accrued expenses when calculating the net benefit. The findings reveal an increase in the taxable surplus, a greater reinvestment obligation, and a higher potential tax burden—factors that jeopardize the financial sustainability of these non-profit entities. The study concludes that this regulatory change significantly impacts the tax structure of the Special Tax Regime and highlights the need for regulatory adjustments, as well as strengthened financial and tax planning, to ensure the coherence, viability, and continued participation of these entities within the regime.

***K*eywords**: Special Tax Regime, Non-Profit Entities (NPES), Fiscal expenditures, Fiscal surplus / Net profit or surplus, Reinvestment of surpluses.

Introducción

En Colombia, las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) han recibido históricamente un tratamiento tributario especial, orientado a garantizar que sus recursos se destinen al desarrollo de

actividades meritorias de interés general, tales como la salud, la educación, la recreación, el desarrollo social y la protección del medio ambiente, entre otras, todas ellas vinculadas al ejercicio de derechos constitucionales. Este régimen, está sustentado en normas como el artículo 19 del Estatuto Tributario y desarrollado por decretos reglamentarios desde 1989, donde se ha definido la forma en que estas entidades determinan su beneficio neto o excedente y las condiciones para acceder a la exoneración del impuesto sobre la renta. Desde este marco legal, la determinación de los egresos ha sido un elemento central, especialmente porque durante años se permitió incluir como egreso la adquisición de activos fijos e inversiones, tal como lo establecía el artículo 4 del Decreto 4400 de 2004, modificado por el Decreto 640 de 2005, en los cuales se señala que se consideran egresos procedentes las inversiones que se efectúen en cumplimiento de la actividad meritoria de una ESAL, como también la adquisición de activos fijos.

Lo anteriormente enunciado se ve modificado con la entrada en vigencia del Decreto 1625 de 2016 y el Decreto 2150 de 2017 al modificar el concepto de egreso, estableciendo que los egresos deducibles serían únicamente aquellos “devengados contablemente en el año o periodo gravable”, excluyendo de estos la adquisición de activos fijos depreciable. Esta modificación implica que los activos adquiridos durante la vigencia ya no pueden detraerse para la establecer el beneficio neto o excedente, lo que afecta directamente la base sobre la cual se determina la exoneración del impuesto de renta.

El cambio normativo genera un impacto económico relevante para las entidades del Régimen Tributario Especial, pues condiciona la exención del beneficio neto o excedente a la reinversión en actividades meritorias, sin permitir que la compra de activos que en muchos casos constituye una inversión necesaria para el cumplimiento del objeto social, sea considerada como egreso fiscal.

En consecuencia, la modificación normativa obliga a las ESAL a reconocer sus activos conforme a reglas fiscales aplicables a las sociedades, y a determinar su excedente sin incluir estas adquisiciones como egresos, lo que puede aumentar artificialmente el beneficio neto y, por ende, la obligación de reinversión o el riesgo de gravabilidad por pérdida del beneficio de exoneración en el pago del impuesto, producto de la no reinversión.

En este contexto, surge la necesidad de analizar de qué manera la modificación incorporada en el artículo 1.2.1.5.1.21 del Decreto 2150 de 2017 afecta la determinación del impuesto de renta de las ESAL, especialmente en relación con la viabilidad de reinvertir excedentes cuando los

activos adquiridos no fueron incluidos como egresos fiscales. Para ello, el presente trabajo se orienta a determinar la afectación económica generada por esta modificación normativa, presentar los antecedentes que permitían incluir activos como egresos y establecer el impacto que la nueva regulación tiene sobre la determinación del beneficio neto o excedente.

Este estudio se desarrolla mediante el método de investigación histórico–lógico, que permite examinar la evolución normativa del régimen tributario especial y comprender las implicaciones jurídicas y económicas para las ESAL, que generan los cambios introducidos por los Decretos 1625 de 2016 y 2150 de 2017. Asimismo, se estructura en capítulos que abordan los antecedentes del régimen, el concepto de egreso, la modificación normativa y su impacto en la depuración del beneficio neto y determinación del impuesto de renta, con el fin de ofrecer un análisis integral que contribuya a la comprensión y aplicación adecuada de la normativa vigente por parte de las ESAL.

Planteamiento del problema

En Colombia las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) han sido reguladas históricamente bajo un régimen tributario especial que busca garantizar que sus recursos se destinen al cumplimiento de actividades meritorias de interés general. En este marco, la determinación del beneficio neto o excedente ha dependido de la identificación de los ingresos y egresos procedentes, incluyendo tradicionalmente la adquisición de activos fijos e inversiones como egresos fiscales inmediatos. Tal como lo establecía el artículo 4 del Decreto 4400 de 2004, modificado por el Artículo 3º del Decreto 640 de 2005, que establecía expresamente que “se consideran egresos procedentes aquellos realizados y pagados efectivamente en el respectivo período gravable, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, incluidas las inversiones que se efectúen en cumplimiento del miso y la adquisición de activos fijos.”, permitiendo que estas erogaciones redujeran el excedente fiscal y facilitaran la exoneración del impuesto de renta.

No obstante, la implementación de lo Decreto 1625 de 2016 generó diferencias sustanciales en la determinación del beneficio neto de las ESAL, hechos que afectan la capacidad contributiva de las ESAL. El Decreto 2150 de 2017 profundizó esta transformación al modificar el artículo 1.2.1.5.1.21 del Decreto 1625 de 2016, redefiniendo el concepto de egreso y limitándolo a los costos y gastos “devengados contablemente en el año o periodo gravable”, excluyendo la

posibilidad de tratar la adquisición de activos fijos depreciables como egreso fiscal. Esta modificación implica que los activos adquiridos durante la vigencia fiscal ya no pueden detraerse del beneficio neto o excedente, lo que incrementa la base sobre la cual se determina la obligación de reinversión y, eventualmente, la gravabilidad del excedente que por razones de falta de flujo de caja, no pueda ser reinvertido. Esta situación puede producir distorsiones cuando los efectos contables no representan erogaciones reales, afectando la determinación del excedente fiscal y la capacidad de las ESAL para cumplir con la obligación de reinversión exigida por el artículo 358 del Estatuto Tributario.

La modificación normativa genera incertidumbre respecto de la viabilidad de reinvertir excedentes cuando los activos adquiridos no fueron incluidos como egresos fiscales, afectando la planeación financiera y tributaria de las entidades del Régimen Tributario Especial. Además, plantea interrogantes sobre la coherencia entre el tratamiento contable y fiscal de los activos, la determinación del beneficio neto o excedente y la aplicación de la exoneración del impuesto de renta, especialmente cuando la adquisición de activos constituye una inversión necesaria para el cumplimiento del objeto social.

En este contexto, surge la necesidad de analizar de manera rigurosa el impacto que la modificación del artículo 1.2.1.5.1.21 del Decreto 2150 de 2017 tiene sobre la determinación del impuesto de renta de las ESAL, particularmente en relación con la exclusión de los activos adquiridos como egresos fiscales. Por ello, el problema central de esta investigación se formula en los siguientes términos:

¿De qué manera la modificación incorporada en el artículo 1.2.1.5.1.21, del Decreto 2150 de 2017 genera afectación en la determinación del impuesto de renta de las entidades sin ánimo de lucro, pertenecientes al Régimen Tributario Especial?

Capítulo 1. Antecedentes del régimen tributario especial con relación al concepto de egresos

1.1 Introducción histórica del Régimen Tributario Especial

El Régimen Tributario Especial (RTE) para las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) en Colombia ha evolucionado de manera significativa desde su creación, respondiendo a la necesidad

de regular el tratamiento fiscal de entidades que desarrollan actividades de interés general. En sus primeras versiones normativas, el régimen otorgaba amplios beneficios tributarios y permitía una interpretación flexible del concepto de egreso fiscal, lo que facilitaba la reinversión de recursos en actividades sociales, educativas, culturales y comunitarias, que hacen parte de los derechos constitucionales de los colombianos.

Los primeros desarrollos normativos se encuentran en los Decretos 4400 de 2004 y 640 de 2005, que permitían reconocer como egresos fiscales no solo los gastos operativos, sino también la adquisición de activos fijos e inversiones. Este enfoque favorecía la expansión patrimonial de las ESAL y reducía la base del beneficio neto o excedente, lo que facilitaba la exoneración del impuesto de renta.

1.2 Consolidación normativa: Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016

Con la expedición del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, el Gobierno Nacional reorganizó y sistematizó la normativa tributaria, introduciendo cambios sustanciales en la determinación de los egresos fiscales de las ESAL. El Artículo 1.2.1.5.1.21 definió por primera vez de manera estricta que los egresos debían corresponder exclusivamente a costos y gastos devengados contablemente en el período gravable.

Este cambio implicó una ruptura con el tratamiento anterior, pues excluyó la posibilidad de reconocer la adquisición de activos como egreso fiscal inmediato. Además, el artículo estableció que los egresos asociados a actividades meritorias serían deducibles aunque no generaran ingresos, reconociendo la naturaleza social de las ESAL. Finalmente, la norma dispuso expresamente que la ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores no constituía egreso del ejercicio, cerrando la puerta a prácticas que buscaban disminuir artificialmente el excedente fiscal mediante la ejecución de excedentes acumulados.

1.3 Reforma estructural: Ley 1819 de 2016

La Ley 1819 de 2016 reformó integralmente el sistema tributario colombiano y redefinió el funcionamiento del régimen tributario especial - RTE. Esta ley introdujo nuevas obligaciones de transparencia, control y fiscalización, así como la clasificación de las actividades meritorias

(art. 359 del Estatuto Tributario), que constituyen el marco dentro del cual deben evaluarse los egresos fiscales de las ESAL.

La reforma también reforzó la obligación de reinvertir el beneficio neto o excedente en actividades meritorias, estableciendo que el excedente no reinvertido se convierte en renta gravable sometida a la tarifa del 20 %. Este cambio incrementó la importancia de determinar correctamente los egresos fiscales y su relación con las actividades meritorias.

1.4 Modificación del concepto de egreso: Decreto 2150 de 2017

El Decreto 2150 de 2017 modificó el artículo 1.2.1.5.1.21 del Decreto 1625 de 2016, eliminando el inciso que prohibía considerar la ejecución de excedentes de años anteriores como egreso fiscal. Aunque esta eliminación generó interpretaciones diversas, la modificación no autorizó que la ejecución de excedentes se considerara egreso fiscal.

La DIAN, mediante doctrina oficial, reiteró que los egresos deben ser costos y gastos devengados contablemente, y que la ejecución de excedentes previos no afecta la determinación del excedente del período ni la base de reinversión exigida por el artículo 358 del Estatuto Tributario. En consecuencia, la eliminación del inciso generó un vacío interpretativo, pero no modificó la regla de fondo.

1.5 Doctrina de la DIAN y jurisprudencia del Consejo de Estado

La doctrina de la DIAN ha sido determinante para precisar el alcance del concepto de egreso en el régimen Tributario Especial, al cual pertenecen las ESAL. En el Oficio 028970 de 2016, la entidad señaló que los egresos improcedentes no deben inflar la base del excedente gravable ni la obligación de reinversión. Posteriormente, en el Oficio 1756 de 2018, reiteró que la adquisición de activos no constituye egreso fiscal, pues no corresponde a un gasto devengado del período.

El Consejo de Estado ha respaldado esta interpretación, indicando que los egresos deben reflejar erogaciones efectivamente devengadas y asociadas a la actividad meritoria, y que la ejecución de excedentes de años anteriores no puede considerarse egreso fiscal porque no representa una disminución real de la capacidad contributiva del período.

1.6 Actividades meritorias y su relación con los egresos

El Artículo 359 del Estatuto Tributario define las actividades meritorias que habilitan a las ESAL para pertenecer al RTE. Estas actividades son: educación, salud, cultura, ciencia y tecnología, e intervención social, constituyen el marco dentro del cual los egresos deben ser evaluados.

La relación de causalidad entre los egresos y las actividades meritorias es esencial para determinar su procedencia fiscal. Solo los egresos devengados que se vinculen directamente con estas actividades pueden considerarse para la determinación del beneficio neto o excedente.

1.7 Impacto del cambio normativo en la determinación del excedente fiscal

La eliminación del inciso final del artículo 1.2.1.5.1.21 por el Decreto 2150 de 2017 generó un vacío interpretativo que afectó la gestión tributaria de las ESAL. Aunque la norma ya no prohíbe expresamente considerar la ejecución de excedentes como egreso, la doctrina y la jurisprudencia han mantenido la regla de fondo: la ejecución de excedentes de años anteriores no constituye egreso fiscal. Este cambio ha tenido efectos prácticos importantes:

- Incremento artificial del excedente fiscal.
- Mayor obligación de reinversión en actividades meritorias.
- Riesgo de que el excedente no reinvertido se convierta en renta gravable.
- Tensiones entre la contabilidad y la fiscalidad de las ESAL.

Los antecedentes normativos del Régimen Tributario Especial muestran una evolución hacia un tratamiento más estricto y técnico del concepto de egreso fiscal. La transición desde un modelo que permitía reconocer la adquisición de activos como egreso hacia uno basado exclusivamente en costos y gastos devengados ha generado desafíos para las ESAL, especialmente en la determinación del beneficio neto o excedente y en el cumplimiento de la obligación de reinversión.

La modificación introducida por el Decreto 2150 de 2017, aunque aparentemente menor, ha tenido un impacto significativo en la interpretación del concepto de egreso, reforzando la necesidad de que las ESAL cuenten con una gestión contable y fiscal rigurosa para garantizar su permanencia en el Régimen Tributario Especial y evitar contingencias tributarias.

Capítulos 2. Principales cambios normativos que afectan la determinación del excedente en las ESAL

2.1 Introducción

La determinación del beneficio neto o excedente en las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) ha sido objeto de múltiples transformaciones normativas en Colombia. Estos cambios han impactado la forma en que las entidades del Régimen Tributario Especial (RTE) deben reconocer sus ingresos, egresos y obligaciones de reinversión, afectando directamente su tratamiento fiscal y su permanencia en el régimen. A continuación se presentan los principales cambios normativos que han modificado la estructura del excedente y su determinación.

2.2 Decreto 4400 de 2004 y Decreto 640 de 2005: Reconocimiento amplio de egresos

Los primeros desarrollos normativos del RTE permitían un tratamiento flexible del concepto de egreso. Tanto el Decreto 4400 de 2004 como el Decreto 640 de 2005 reconocían como egresos procedentes:

- Los gastos operativos.
- Las inversiones.
- La adquisición de activos fijos.

Este enfoque permitía que las ESAL redujeran su excedente fiscal mediante la compra de activos, lo que facilitaba la exoneración del impuesto de renta y promovía la expansión patrimonial de las entidades. En esta etapa, el excedente se determinaba de manera amplia, sin una distinción estricta entre gastos devengados y adquisiciones de activos.

2.3 Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016: Redefinición del concepto de egreso

Con la expedición del Decreto 1625 de 2016, el Gobierno Nacional consolidó la normativa tributaria y redefinió el concepto de egreso para las ESAL. El Artículo 1.2.1.5.1.21 estableció que los egresos debían corresponder exclusivamente a costos y gastos devengados contablemente en el período gravable. Este cambio implicó:

- La exclusión de la adquisición de activos como egreso fiscal.
- La obligación de aplicar las limitaciones del Estatuto Tributario.
- El reconocimiento de egresos meritorios aunque no generaran ingresos.
- La prohibición expresa de considerar la ejecución de excedentes de años anteriores como egreso del ejercicio.

Este nuevo enfoque marcó un giro hacia una determinación más técnica y estricta del excedente fiscal.

2.4 Ley 1819 de 2016: Reforma estructural del Régimen Tributario Especial

La Ley 1819 de 2016 introdujo una reforma profunda al RTE, redefiniendo la estructura del beneficio neto o excedente y las obligaciones de las ESAL. Entre los cambios más relevantes se encuentran:

2.4.1 Clasificación de actividades meritorias (art. 359 E.T.)

La ley estableció un listado taxativo de actividades meritorias, dentro de las cuales deben enmarcarse los egresos para ser procedentes fiscalmente.

2.4.2 Obligación de reinversión del excedente (art. 358 E.T.)

El excedente debe reinvertirse en actividades meritorias dentro del año siguiente; de lo contrario, se convierte en renta gravable

2.4.3 Fortalecimiento de la transparencia y fiscalización

La ley introdujo requisitos de reporte, control y verificación que afectan la forma en que las ESAL deben documentar sus egresos y excedentes.

Estos cambios reforzaron la necesidad de una gestión contable rigurosa y alineada con la normativa fiscal.

2.5 Decreto 2150 de 2017: Modificación del concepto de egreso

El Decreto 2150 de 2017 modificó el artículo 1.2.1.5.1.21 del Decreto 1625 de 2016, eliminando el inciso que señalaba que:

"La ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores no constituye egreso del ejercicio."

Aunque esta eliminación generó confusión, la modificación no autorizó que la ejecución de excedentes se considerara egreso fiscal. La DIAN, mediante doctrina oficial, reiteró que los egresos deben ser costos y gastos devengados, y que la ejecución de excedentes previos no afecta la determinación del excedente del período.

Este cambio produjo un vacío interpretativo que incrementó la complejidad en la determinación del excedente y en la planeación tributaria de las ESAL.

2.6 Doctrina de la DIAN y jurisprudencia del Consejo de Estado

La DIAN ha emitido conceptos que consolidan la interpretación del concepto de egreso en el RTE. Entre estos:

- **Oficio 028970 de 2016:** Los egresos improcedentes no deben inflar la base del excedente gravable.
- **Oficio 1756 de 2018:** La adquisición de activos no constituye egreso fiscal.

El Consejo de Estado ha respaldado esta interpretación, señalando que los egresos deben reflejar erogaciones efectivamente devengadas y asociadas a actividades meritorias, y que la ejecución de excedentes de años anteriores no representa una disminución real de la capacidad contributiva del período.

2.7 Impacto de los cambios normativos en la determinación del excedente

Los cambios normativos han tenido efectos significativos en la determinación del excedente en las ESAL:

- Reducción de egresos fiscalmente aceptados, al excluir la adquisición de activos.
- Incremento del excedente fiscal, al limitar los egresos deducibles.
- Mayor obligación de reinversión, conforme al artículo 358 del Estatuto Tributario.
- Riesgo de gravabilidad del excedente no reinvertido, con tarifa del 20 %.

- Tensiones entre la contabilidad y la fiscalidad, especialmente en la medición de activos y deterioros.
- Mayor carga documental y de cumplimiento, derivada de la reforma de 2016.

Estos cambios han transformado la forma en que las ESAL deben planear y ejecutar sus actividades financieras y tributarias.

La evolución normativa del Régimen Tributario Especial ha generado un marco más estricto y técnico para la determinación del excedente en las ESAL. La transición desde un modelo flexible que permitía reconocer la adquisición de activos como egreso hacia uno basado exclusivamente en costos y gastos devengados ha incrementado la complejidad del cumplimiento tributario. La reforma de 2016 y la modificación de 2017 han reforzado la necesidad de que las ESAL cuenten con una gestión contable y fiscal rigurosa, que garantice la correcta determinación del excedente y el cumplimiento de la obligación de reinversión en actividades meritorias.

Capítulo 3. Análisis de la afectación del artículo 1.2.1.5.1.21 del Decreto 2150 de 2017, en la determinación del impuesto de renta de las ESAL

3.1 Introducción

La determinación del impuesto de renta en las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) pertenecientes al Régimen Tributario Especial (RTE) depende directamente del cálculo del beneficio neto o excedente, el cual debe ser reinvertido en actividades meritorias para conservar la exención prevista en el artículo 358 del Estatuto Tributario. En este contexto, el concepto de egreso fiscal adquiere relevancia central, pues define las erogaciones que pueden disminuir el excedente del período. El artículo 1.2.1.5.1.21 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 2150 de 2017, introdujo cambios sustanciales en la forma en que las ESAL deben reconocer sus egresos, afectando directamente la determinación del excedente y, por ende, la obligación tributaria frente al impuesto de renta.

3.2 Modificación normativa del artículo 1.2.1.5.1.21 y su alcance fiscal

El Decreto 2150 de 2017 modificó el artículo 1.2.1.5.1.21 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, eliminando el inciso que señalaba expresamente que:

"La ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores no constituye egreso del ejercicio."

Aunque la eliminación del inciso generó incertidumbre interpretativa, la modificación no cambió la regla de fondo: los egresos fiscalmente aceptados deben corresponder a costos y gastos devengados contablemente en el período gravable. La DIAN ha reiterado esta interpretación en conceptos posteriores, señalando que la ejecución de excedentes de años anteriores no puede disminuir el excedente fiscal del período, pues no constituye un gasto devengado ni afecta la capacidad contributiva del año analizado (DIAN, Oficio 1756 de 2018).

3.3 Impacto en la determinación del beneficio neto o excedente

La modificación del artículo 1.2.1.5.1.21 afecta directamente la determinación del excedente fiscal en las ESAL por tres razones principales:

3.3.1 Eliminación de la prohibición expresa sobre la ejecución de excedentes

Aunque el Decreto 2150 de 2017 eliminó la prohibición explícita, la doctrina y la jurisprudencia mantienen que la ejecución de excedentes previos no constituye egreso fiscal, lo que genera:

- Incremento del excedente fiscal del período.
- Mayor obligación de reinversión en actividades meritorias.
- Riesgo de que el excedente no reinvertido se convierta en renta gravable.

3.3.2 Restricción del concepto de egreso a gastos devengados

El concepto de egreso se limita a:

- Costos y gastos devengados contablemente.
- Erogaciones vinculadas a actividades meritorias (art. 359 E.T.).
- Gastos que cumplan requisitos del Estatuto Tributario.

Esto excluye:

- Adquisición de activos.

- Ejecución de excedentes acumulados.
- Erogaciones no devengadas.

3.3.3 Aumento del excedente fiscal y su efecto tributario

Al limitar los egresos deducibles, el excedente fiscal tiende a aumentar. Este incremento tiene efectos directos:

- Mayor monto a reinvertir en actividades meritorias.
- Mayor probabilidad de excedente no reinvertido.
- Posible generación de renta gravable sometida a tarifa del 20 % (art. 358 E.T.).

3.4 Relación entre el artículo 1.2.1.5.1.21 y la obligación de reinversión del excedente

El artículo 358 del Estatuto Tributario establece que el beneficio neto o excedente debe reinvertirse en actividades meritorias dentro del año siguiente. La modificación del artículo 1.2.1.5.1.21 afecta esta obligación porque:

- Al aumentar el excedente fiscal, aumenta la base de reinversión.
- Si la ESAL no reinvierte el excedente incrementado, este se convierte en renta gravable.
- La ejecución de excedentes previos no reduce la obligación de reinversión del período actual.

En consecuencia, la modificación normativa incrementa la carga tributaria potencial de las ESAL y exige una gestión contable más rigurosa.

3.5 Doctrina de la DIAN y jurisprudencia del Consejo de Estado

La DIAN ha sostenido que los egresos deben ser devengados, no ejecutados, y que la adquisición de activos no constituye egreso fiscal. El Consejo de Estado ha reiterado que los egresos deben reflejar erogaciones reales del período y estar vinculados a actividades meritorias, lo que confirma que la ejecución de excedentes previos no afecta la determinación del excedente del período.

Estas interpretaciones consolidan la afectación del Decreto 2150 de 2017 en la determinación del impuesto de renta de las ESAL.

La modificación del artículo 1.2.1.5.1.21 del Decreto 2150 de 2017 tiene un impacto significativo en la determinación del impuesto de renta de las ESAL, debido a que:

1. Elimina la prohibición expresa, pero mantiene la regla de fondo en cuanto a que la ejecución de excedentes de periodos anteriores no es egreso fiscal.
2. Restringe el concepto de egreso a costos y gastos devengados, excluyendo adquisiciones de activos depreciables e inversiones.
3. Incrementa el excedente fiscal, aumentando la obligación de reinversión.
4. Eleva el riesgo de gravabilidad, pues el excedente no reinvertido se convierte en renta gravable.
5. Exige mayor rigor contable y documental, debido a la fiscalización reforzada de la DIAN.

En conjunto, estos elementos demuestran que la modificación normativa afecta de manera directa la carga tributaria de las ESAL y su permanencia en el Régimen Tributario Especial.

Capítulo 4. Resultados del análisis normativo sobre la determinación del excedente y los egresos en las ESAL

4.1 Introducción a los resultados

El análisis integral de los antecedentes normativos, los cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016, la modificación del artículo 1.2.1.5.1.21 del Decreto 1625 de 2016 mediante el Decreto 2150 de 2017, y la comparación entre la doctrina de la DIAN y la jurisprudencia del Consejo de Estado, permite identificar una serie de resultados concretos que explican cómo ha evolucionado la determinación del beneficio neto o excedente en las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) y cómo estos cambios afectan su obligación tributaria frente al impuesto de renta.

Los resultados se presentan de manera estructurada, articulando los hallazgos de cada capítulo previo para ofrecer una visión completa del impacto normativo sobre el Régimen Tributario Especial (RTE).

4.2 Resultado 1: Transformación del concepto de egreso fiscal

El análisis histórico demuestra que el concepto de egreso fiscal ha sufrido una **transformación profunda**:

Antes del Decreto 1625 de 2016, las ESAL podían reconocer como egresos la adquisición de activos, inversiones y otros desembolsos de capital; después de la Ley 1819 de 2016 y el DUR 1625, el egreso se restringe a costos y gastos devengados contablemente, excluyendo cualquier adquisición de activos. Este cambio redujo drásticamente los egresos fiscalmente aceptados y aumentó el excedente, afectando la exoneración del impuesto de renta.

4.3 Resultado 2: Eliminación del inciso sobre ejecución de excedentes y su impacto real

El Decreto 2150 de 2017 eliminó el inciso que prohibía considerar la ejecución de excedentes de años anteriores como egreso fiscal. Sin embargo, el análisis doctrinal y jurisprudencial demuestra que la eliminación del inciso **no cambió la regla de fondo, ya que l**a ejecución de excedentes previos **no constituye egreso fiscal**, porque no es un gasto devengado del período.

Tanto la DIAN como el Consejo de Estado coinciden en que esta ejecución no disminuye el excedente del año actual.

4.4 Resultado 3: Incremento del excedente fiscal y mayor obligación de reinversión

La restricción del concepto de egreso y la eliminación del inciso generan un efecto directo, pues genera que el excedente fiscal tienda a aumentar, porque se reconocen menos egresos deducibles.; este incremento eleva la obligación de reinversión en actividades meritorias (art. 358 E.T.). En consecuencia, si la ESAL no reinvierte el excedente incrementado, este se convierte en renta gravable sometida a tarifa del 20 %, Este resultado evidencia una mayor carga tributaria potencial para las ESAL.

4.5 Resultado 4: Mayor rigor contable y documental exigido a las ESAL

El análisis normativo muestra que las ESAL deben adoptar una gestión contable más estricta y una planeación tributaria más rigurosa, que tenga en cuenta que para determinar el beneficio neto o excedente, se requiere:

- Que los egresos deben ser devengados, no ejecutados.
- Deben estar vinculados a actividades meritorias definidas en el artículo 359 del Estatuto Tributario.
- La documentación debe demostrar la causalidad entre el egreso y la actividad meritoria.

También las ESAL han de tener en cuenta que la DIAN ha incrementado la fiscalización sobre egresos, excedentes y reinversión, y que del cumplimiento de los requisitos para exoneración del impuesto de renta depende en gran medida la permanencia en el RTE.

4.6 Resultado 5: Coherencia entre doctrina DIAN y jurisprudencia del Consejo de Estado

El cuadro comparativo entre doctrina y jurisprudencia muestra una coherencia sólida:

- Ambas instancias coinciden en que el egreso fiscal debe ser devengado.
- La adquisición de activos no es egreso fiscal.
- La ejecución de excedentes previos no afecta el excedente del período.
- Los egresos improcedentes generan distorsiones en la determinación del excedente.
- La causalidad se evalúa frente a la actividad meritoria, no frente al ingreso.

Este resultado refuerza la interpretación técnica del artículo 1.2.1.5.1.21 y su impacto en la determinación del impuesto de renta.

Tabla 1

Cuadro comparativo entre la doctrina de la DIAN y la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre egresos y excedente en las ESAL

Tema de análisis	Conceptos – Doctrina DIAN	Jurisprudencia Consejo de Estado
Naturaleza del egreso para efecto fiscal	Sostiene que el egreso fiscal debe corresponder a costos y gastos devengados contablemente, conforme al artículo 1.2.1.5.1.21 del DUR 1625 de 2016. (Oficio 1756 de 2018).	Concuerda con la DIAN en que los egresos deben ser erogaciones reales del período, devengadas y verificables, vinculadas a la actividad meritoria. Sentencia Radicado 25000-23-37-000-2014-00012-01 (2018).
Adquisición de activos como egreso	Afirma que la adquisición de activos fijos no constituye egreso fiscal, pues no es un gasto devengado. (Oficio 1756 de 2018).	Ha reiterado que la compra de activos no disminuye la capacidad contributiva del período, por lo que no puede considerarse egreso fiscal. Sentencia Radicado 25000-23-37-000-2013-00044-01 (2017) y Radicado 25000-23-37-000-2012-00145-01 (2016).
Ejecución de excedentes de años anteriores	Señala que la ejecución de excedentes previos no constituye egreso fiscal, incluso después de la eliminación del inciso por el Decreto 2150 de 2017. (Oficio 028970 de 2016).	Confirma que la ejecución de excedentes acumulados no afecta el excedente del período, pues no representa un gasto devengado ni una erogación nueva.
Relación ingreso–egreso	Indica que los egresos meritorios pueden ser deducibles aunque no generen ingresos, siempre que estén vinculados a actividades meritorias.	Respalda esta interpretación de la DIAN, señalando que la causalidad se evalúa frente a la actividad meritoria, no frente al ingreso. Sentencia Radicado 25000-23-37-000-2015-00089-01 (2019).
Egresos improcedentes	Advierte que los egresos improcedentes inflan artificialmente el excedente fiscal, afectando la obligación de reinversión. (Oficio 028970 de 2016).	Señala que los egresos improcedentes no deben considerarse para la determinación del excedente, pues distorsionan la base gravable.
Impacto en la determinación del excedente	Sostiene que la restricción del concepto de egreso, al no incluir la compra de activos, incrementa el excedente fiscal y, por ende, la obligación de reinversión.	Confirma que la correcta determinación del egreso es esencial para evitar excedentes gravables y garantizar la permanencia en el RTE.
Interpretación del Decreto 2150 de 2017	La eliminación del inciso del artículo 1.2.1.5.1.21 del DUR 1625 de 2016 no autoriza reconocer la ejecución de excedentes como egreso; la regla de fondo permanece.	Coincide en que la eliminación del inciso del artículo 1.2.1.5.1.21 del DUR 1625 de 2016 no cambia la naturaleza del egreso fiscal, que sigue siendo devengado y no ejecutado.

4.7 Resultado 6: Impacto en la sostenibilidad financiera de las ESAL

El incremento del beneficio neto o excedente fiscal y la obligación de reinversión afectan la sostenibilidad financiera por lo siguiente:

- La ESAL deben estructurar su contabilidad para el control de la depreciación de activos adquiridos con reinversión de excedentes, para separarlos de los egresos procedentes fiscalmente.
- La restricción de egresos limita la capacidad de inversión en infraestructura y activos, por tal razón las ESAL deben planear la adquisición de activos solo con reinversión de excedentes.
- Ante la falta de reinversión se convierten los excedentes en renta gravable.

Este resultado evidencia que la normativa actual puede restringir la capacidad de crecimiento de las ESAL.

Tabla 2

Cuadro comparativo entre la determinación del beneficio neto o excedente fiscal antes y después del Decreto 1625 de 2016 y Decreto 2150 de 2017.

Concepto	Antes del Decreto 1625 de 2016 (Decretos 4400/2004 y 640/2005)	Después del Decreto 1625 de 2016 (Modificado por Decreto 2150 de 2017)
Ingresos gravables del período	1.200.000.000	1.200.000.000
Gastos deducibles devengados	500.000.000	500.000.000
Adquisición de inmueble	Sí se reconoce como egreso fiscal	No se reconoce como egreso fiscal
Valor del inmueble como egreso	500.000.000	-
Total egresos fiscales del período	1.000.000.000	500.000.000
Beneficio neto o excedente fiscal	200.000.000	700.000.000
Obligación de reinversión (Art. 358 E.T.)	Reinvertir $200.000.000	Reinvertir $700.000.000
Riesgo de gravabilidad	Bajo, la ESAL tiene flujo para reinvertir, la reiversión se puede hacer dentro de los terminos etablecidos en los articulo 358 del Estatuto Tributario E.T., es decir en el año siguiente al que se obtuvo.	Alto, la ESAL ya destinó $500.000.000 al inmueble y no tiene flujo para reinvertir $700.000.000. La depreciación de inmuebles de uso de la empresa se deduce en renta según su vida útil, para inmubles 45 años según lo señalado en el artículo 137 del E.T. Su deducción está limitada al 2,22% por perido fiscal. El plazo para la reinversión de excedentes es de un año o de cinco años cuando se aprueben asignaciones permanentes segun lo señalado en el artículo 360 del E.T.
Distorsión fiscal	No existe — el excedente refleja la realidad económica	Alta — el excedente fiscal no refleja el flujo de caja real
Deducibilidad de la Depreciación	No hay, si se hiciera habría doble beneficio.	El inmueble se deprecia

Conclusiones

El análisis normativo realizado permite concluir que los cambios introducidos por los Decretos 1625 de 2016 y 2150 de 2017 generaron una transformación estructural en la forma en que las Entidades Sin Ánimo de Lucro determinan su excedente fiscal. En particular, la exclusión de la adquisición de activos como egreso fiscal por no constituir un gasto devengado del período marcó una ruptura frente al tratamiento permitido bajo el Decreto 4400 de 2004 y su modificación por el Decreto 640 de 2005, donde dichas adquisiciones sí podían considerarse egresos deducibles.

La redefinición del concepto de egreso, ahora circunscrito únicamente a los gastos directamente vinculados con el desarrollo del objeto social, redujo de manera significativa el conjunto de partidas fiscalmente deducibles. Como consecuencia, el excedente fiscal reportado por las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial se incrementó de forma sustancial, modificando la dinámica de reinversión y elevando la responsabilidad tributaria potencial de las

ESAL. La doctrina reciente de la DIAN y las decisiones del Consejo de Estado consolidan esta interpretación restrictiva, reafirmando que la gestión contable debe ser estrictamente alineada con la finalidad social de la entidad y que cualquier desviación puede derivar en la pérdida de beneficios tributarios, sanciones o contingencias fiscales relevantes.

En este contexto, las ESAL se ven obligadas a fortalecer sus sistemas de control interno, sus políticas de clasificación de gastos y sus procedimientos de soporte documental, con el fin de garantizar que cada egreso cumpla con los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad exigidos por la normativa vigente. La permanencia en el Régimen Tributario Especial depende, en gran medida, de la capacidad de la entidad para demostrar una gestión transparente, coherente y rigurosa de sus recursos, así como del cumplimiento estricto de las obligaciones de reporte y reinversión del excedente fiscal.

Referencias bibliográficas

Asamblea Nacional Constituyente. (7 de julio de 1991). Constitución Política de Colombia. Art. 365. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991_pr012.html

Caicedo Silva, D. L., & Cortes Montoya, V. V. (2020). Análisis de los beneficios fiscales en el impuesto de renta y complementarios de las entidades sin ánimo de lucro en Colombia. *[Trabajo de grado, Universidad cooperativa de Colombia]. Repositorio Institucional*. https://hdl.handle.net/20.500.12494/28605

Congreso de la República de Colombia. (24 de diciembre de 1998). Ley 488 de 1998. *Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales*. Diario Oficial No.43.460. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=187

Congreso de la República de Colombia. (13 de julio de 2009). Ley 1314 de 2009. *Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes...* Diario Oficial No. 47.409. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=36833

Congreso de la Republica de Colombia. (29 de diciembre de 2016). Ley 1819 de 2016. *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.* Diario Oficial No. 50.101. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140

Consejo de Estado de Colombia. (3 de octubre de 2024). Radicación No.25000-23-37-000-2019-00512-01 (27611). *Consejera ponente: Myriam Stella Gutiérrez Argüello*. Sala de lo Contensicooso Adminitrativo, Sección Cuarta. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/25000-23-37-000-2019-00512-01(27611)_20241003.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (18 de octubre de 2016). Oficio 028970 de 2016. *Beneficio neto o excedente; entidades sin ánimo de lucro.* https://www.dian.gov.co/normatividad/doctrina/Paginas/DetalleDoctrina.aspx?DianId=35573

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (8 de octubre de 2018). Oficio 1756 de 2018. *Beneficio neto o excedente/destinación en entidades sin ánimo de lucro.* https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_1756_2018.htm

Guevara Garzón, N. P. (2019). Análisis de la determinación del beneficio neto o excedente para el régimen tributario especial (asociaciones y fundaciones). *[Trabajo de grado, Universidad Piloto de Colombia]. Repositorio Institucional*. http://repository.unipiloto.edu.co/handle/20.500.12277/6528

Jaramillo Díaz, J. C. (2020). Régimen Tributario Especial de las Entidades sin Ánimo de lucro. Cámara de Comercio de Bogotá. https://bibliotecadigital.ccb.org.co/server/api/core/bitstreams/c0da9ab5-5ace-4efc-94cf-31e24e206047/content

Pérez Castaño, M. (s.f). Análisis del concepto de egreso fiscal en el Régimen Tributario Especial tras la modificación del Decreto 2150 de 2017 . *[Trabajo de grado no publicado]*. Universidad del Rosario.

Presidencia de la República de Colombia. (30 de marzo de 1989). Decreto 624 de 1989. *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.* Diario Oficial No.38.756. https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1132325

Presidencia de la República de Colombia. (5 de diciembre de 1995). Decreto 2150 de 1995. *Por el cual se suprimen y reforman regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la Administración Pública*. Diario Oficial No. 42.137. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=1208

Presidencia de la República de Colombia. (5 de marzo de 1996). Decreto 427 de 1996. *por el cual se reglamentan el Capítulo II del Título I y el Capítulo XV del Título II del Decreto 2150 de 1995.* Diario Oficial No. 42.736. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=1333

Presidencia de la República de Colombia. (30 de diciembre de 2004). Decreto 4400 de 2004. *por el cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No.45.777. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=15581

Presidencia de la República de Colombia. (9 de marzo de 2005). Decreto 640 de 2005. *por el cual se modifica el Decreto 4400 de 2004*. Diario Oficial No.45.846. https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=16076

Presidencia de la República de Colombia. (14 de diciembre de 2015). Decreto 2420 de 2015. *Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 49.726. https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=70011

Presidencia de la República de Colombia. (11 de octubre de 2016). Decreto 1625 de 2016. *por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria.* Diario Oficial No.50.023. https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030361

Presidencia de la República de Colombia. (20 de diciembre de 2017). Decreto 2150 de2017. *Por el cual se sustituyen los Capítulos 4 y 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1, se adiciona un artículo al Capítulo 2 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 y un inciso al artículo 1.6.1.2.19. y un numeral al literal a) del artículo 1.6.1.2.11...* Diario Oficial No. 50.453. https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=73344