

El régimen tributario especial: conflictos en su aplicación desde la perspectiva de las entidades sin ánimo de lucro y claridad sobre sus beneficios fiscales

Yuliana Lorena Aldana Alvarez

Laura Alejandra Mejia Pinilla

Daniela Rodriguez Loaiza

Universitaria Agustiniiana - Uniagustiniana

Facultad de Ciencias económicas y administrativas

Especialización Planeación tributaria

Bogotá. D.C.

2026

El régimen tributario especial: conflictos en su aplicación desde la perspectiva de las entidades sin ánimo de lucro y claridad sobre sus beneficios fiscales

Yuliana Lorena Aldana Alvarez

Laura Alejandra Mejia Pinilla

Daniela Rodriguez Loaiza

Tutor:

Gerson Manuel Anduquia

Trabajo para optar al título de: Especialistas en planeación tributaria

Universitaria Agustiniiana - Uniagustiniana

Facultad de Ciencias económicas y administrativas

Especialización Planeación tributaria

Bogotá. D.C.

2026

Tabla de Contenido

Resumen	5
Abstract.....	6
Contextualización del problema	7
Introducción	10
Justificación del problema	12
Pregunta problema	14
Objetivo General	14
Objetivos específicos.....	14
Estructura de los objetivos específicos.	14
Desarrollo	16
Identificar las ambigüedades normativas relacionadas con la actividad meritoria y los criterios de acceso y permanencia en el régimen tributario especial.	16
Analizar la dependencia de la buena fe del contribuyente en el Régimen Tributario Especial y su relación con la proporcionalidad entre el beneficio tributario recibido y la labor social desempeñada.....	19
Evaluar la aplicación de los principios del sistema tributario en el régimen tributario especial a la luz de posibles conflictos tributarios.	22
Informe de resultados	26
Conclusiones	27
Referencias.....	31
Anexos.....	33

Lista de figuras

Figura 1	8
-----------------------	----------

Resumen

El presente documento tiene como propósito explicar cómo el uso del Régimen Tributario Especial puede convertirse en una fuente de conflictos tributarios dentro del sistema fiscal colombiano. Para ello, se plantean tres objetivos específicos: identificar las ambigüedades normativas relacionadas con la definición de actividad meritoria y los criterios de acceso y permanencia en el régimen; analizar la dependencia del principio de buena fe del contribuyente; y evaluar la aplicación de los principios de equidad, justicia y eficiencia tributaria.

La investigación se desarrolló mediante una metodología cualitativa, basada en el análisis de la normativa vigente y de situaciones que evidencian inconsistencias en la aplicación del régimen. En primer lugar, se revisaron las normas del Régimen Tributario Especial para identificar vacíos y aspectos sujetos a diferentes interpretaciones, especialmente en temas relacionados con las actividades meritorias y el manejo de excedentes. Asimismo, se estudió el alcance del principio de buena fe en los procesos de control tributario, con el fin de determinar si la información suministrada por las entidades resulta suficiente o si se requieren mecanismos de fiscalización más estrictos.

Por otra parte, los principios de eficiencia, equidad y progresividad se analizaron comparando lo establecido en la normativa con su aplicación práctica, identificando posibles desigualdades. Finalmente, se utilizó el método Delphi, basado en la recopilación y contraste de opiniones de expertos, lo que permitió consolidar criterios frente a las principales problemáticas del Régimen Tributario Especial y fortalecer el análisis crítico del tema.

Palabras clave: Régimen Tributario Especial, Conflictos tributarios, Actividad meritoria, Principio de buena fe, Principios tributarios.

Abstract

The purpose of this document is to explain how the use of the Special Tax Regime can become a source of tax conflicts within the Colombian tax system. To achieve this, three specific objectives are proposed: identifying regulatory ambiguities related to the definition of meritorious activities and the criteria for access and permanence within the regime; analyzing the dependence on the taxpayer's principle of good faith; and evaluating the application of the principles of equity, justice, and tax efficiency.

The research was conducted through a qualitative methodology based on the analysis of current regulations and situations that reveal inconsistencies in the application of the regime. First, the rules governing the Special Tax Regime were reviewed to identify gaps and aspects subject to different interpretations, especially regarding meritorious activities and the management of surpluses. In addition, the scope of the principle of good faith in tax control processes was examined to determine whether the information provided by entities is sufficient or whether stricter monitoring mechanisms are required.

Furthermore, the principles of efficiency, equity, and progressivity were analyzed by comparing the legal framework with its practical application, identifying potential inequalities. Finally, the Delphi method was used, which is based on collecting and contrasting expert opinions. This approach made it possible to consolidate criteria regarding the main issues of the Special Tax Regime and strengthen the critical analysis of the topic.

Keywords: Special Tax Regime, Tax Conflicts, Meritorious Activity, Principle of Good Faith, Tax Principles

Contextualización del problema

Desde finales de la década de 1980, el sistema tributario colombiano comenzó a reconocer la función social de las entidades sin ánimo de lucro mediante un tratamiento fiscal diferenciado. Un antecedente relevante se encuentra en el artículo 32 de la Ley 75 de 1986, donde se establecieron indicios de un régimen tributario especial y se dispuso que ciertos ingresos no constituyen renta ni ganancia ocasional siempre que fueran destinados al mejoramiento de la salud, la educación, la cultura o la investigación científica y tecnológica. Estas actividades constituyen los primeros antecedentes de lo que posteriormente se denominaría actividades meritorias, ya que el beneficio tributario estaba condicionado a la destinación de los recursos a fines de interés social.

Posteriormente, la ley 84 de 1988 desarrolló con mayor claridad este tratamiento al establecer que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro serían contribuyentes del impuesto sobre la renta con una tarifa del 20 % sobre el beneficio neto o excedente, el cual podía tener carácter de exento cuando fuera destinado al cumplimiento de su objeto social. Para ello, se determinó, en el artículo 1 (1988), de dicha ley que: “los recursos deben orientarse a actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o programas de desarrollo social, siempre que fueran de interés general y con acceso a la comunidad” (párr. 2).

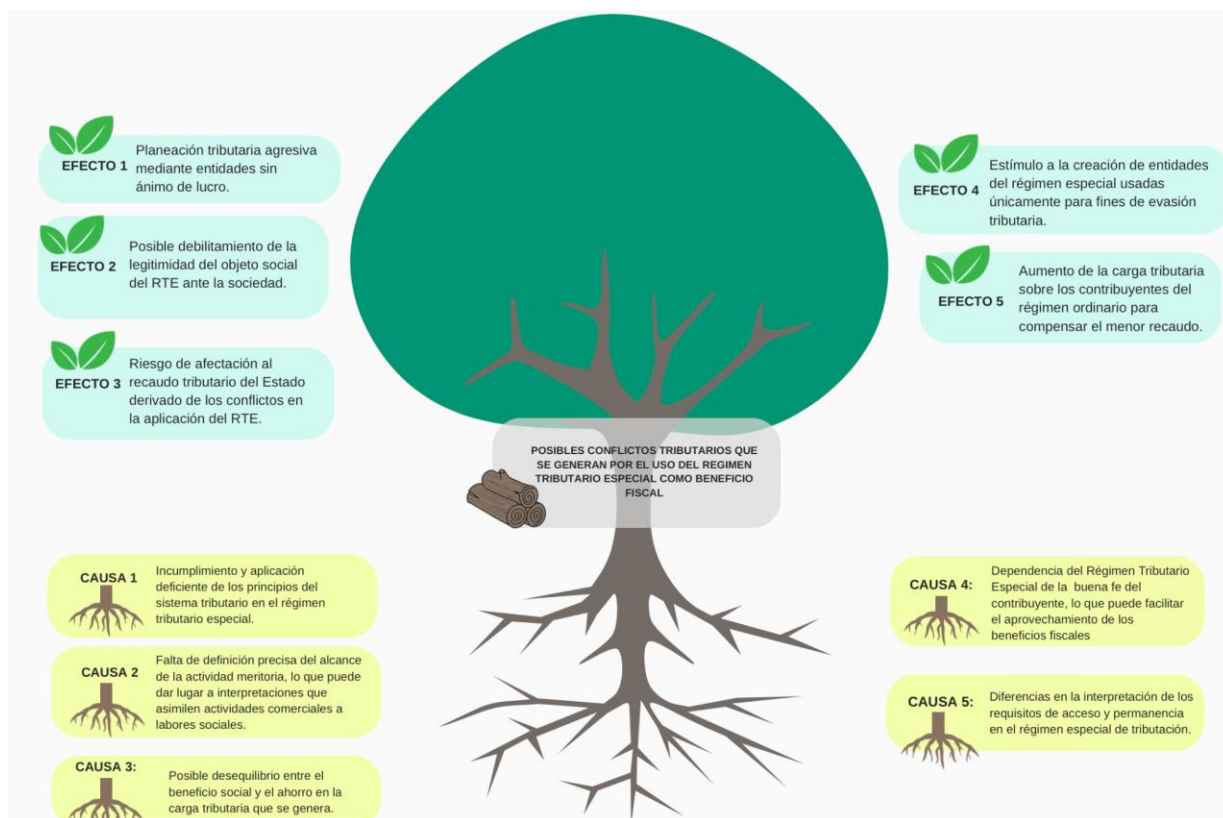
Más adelante, con la Ley 1819 de 2016 se precisó el concepto de actividad meritoria dentro del Régimen Tributario Especial, estableciendo que las entidades deben desarrollar actividades de interés general y con acceso a la comunidad para justificar los beneficios tributarios. Asimismo, en su artículo 140 se retoma el artículo 359 del Estatuto Tributario del 2026, el cual amplía y establece de manera taxativa las actividades consideradas meritorias, como educación, salud, cultura, deporte, investigación científica, desarrollo social y protección ambiental. De esta manera, la actividad meritoria se configura como un

requisito indispensable para obtener los beneficios fiscales que se otorgan a las entidades sin ánimo de lucro.

Sin embargo, a pesar de los avances normativos que a lo largo del tiempo han buscado precisar y fortalecer el concepto de **actividad meritoria**, en la actualidad el uso del Régimen Tributario Especial (RTE) como beneficio fiscal puede generar conflictos tributarios cuando su aplicación se aparta de la finalidad para la cual fue creado. Este régimen está diseñado para que determinadas entidades, especialmente las organizaciones sin ánimo de lucro (ESAL), accedan a beneficios tributarios preferenciales con el propósito de facilitar el cumplimiento de fines sociales y de interés general. No obstante, en la práctica, esta condición puede ser utilizada de manera inadecuada por algunas entidades o personas que bajo esta figura, buscan reducir o evitar el pago de impuestos sin desarrollar de forma real actividades de carácter social.

En estos casos, las exenciones, tarifas preferenciales y tratamientos especiales que contempla el régimen dejan de operar como un incentivo y se convierten en un instrumento para fines distintos a los previstos por la normativa tributaria. Esta situación genera conflictos tributarios al afectar directamente el recaudo fiscal, distorsionar la equidad del sistema tributario y comprometer el cumplimiento de los principios constitucionales de igualdad, justicia y eficiencia.

Figura 1
Árbol de problemas



Nota: Elaboración Propia (2026).

Introducción

El presente estudio aborda la manera en que el uso del Régimen Tributario Especial como beneficio fiscal puede convertirse en fuente de posibles conflictos tributarios. Este análisis surge debido a la relevancia que tiene este régimen dentro del sistema tributario colombiano como mecanismo de incentivo para las entidades sin ánimo de lucro, examinando la forma en que la normativa regula su aplicación, el cumplimiento de los requisitos, la destinación de excedentes y la medida en que las actividades desarrolladas por las entidades justifican las ventajas fiscales que reciben, reconociendo las tensiones que pueden surgir entre la finalidad fiscal del beneficio y la práctica.

La importancia de este tema radica en que el Régimen Tributario Especial constituye un instrumento mediante el cual el Estado renuncia a una parte del recaudo con el fin de incentivar actividades de interés general; sin embargo, el régimen no solo presenta ambigüedades técnicas, sino también falencias estructurales, especialmente en la definición de la actividad meritoria y en los criterios de acceso y permanencia. Esta falta de claridad permite que la autoridad tributaria tenga bastante libertad para interpretar la norma y decidir cómo aplicarla, lo que puede generar un debilitamiento del propósito social del régimen que, al mismo tiempo, afecta el recaudo tributario, distorsiona la equidad del sistema y aumenta la incertidumbre jurídica tanto para las entidades como para la administración tributaria. Frente a ello, surge la necesidad de proponer acciones orientadas a fortalecer la claridad normativa.

En este contexto, el propósito del presente trabajo es construir una explicación estructurada sobre la manera en que el uso del Régimen Tributario Especial como beneficio fiscal puede convertirse en fuente de posibles conflictos tributarios; para ello, se busca identificar las ambigüedades normativas, analizar la dependencia de la buena fe de este régimen tributario especial y evaluar la aplicación de los principios de equidad, justicia y eficiencia. Con ello, se busca aportar un análisis crítico detallando los vacíos normativos,

con el propósito de mejorar la coherencia normativa y, asimismo, garantizar que los recursos destinados a las entidades sin ánimo de lucro generen un verdadero impacto social en la comunidad, asegurando que el incentivo fiscal cumpla efectivamente su finalidad de interés social.

Justificación del problema

En el contexto actual del sistema tributario colombiano, el Estado ha diseñado regímenes especiales orientados a incentivar actividades de interés social, como es el caso del Régimen Tributario Especial (RTE), dirigido a las entidades sin ánimo de lucro (ESAL). Este régimen busca facilitar el cumplimiento de fines sociales mediante incentivos fiscales, reconociendo su aporte al desarrollo social del país. Sin embargo, en la práctica, el uso de este régimen como un instrumento de beneficio fiscal ha evidenciado dificultades que pueden generar conflictos tributarios.

No obstante, la aplicación del RTE presenta falencias significativas que afectan el logro de sus objetivos evidenciando inconsistencias y posibles incumplimientos por parte de algunas ESAL, lo cual sugiere que el régimen puede estar siendo utilizado con un fin distinto para el cual fue creado.

En este escenario, resulta pertinente analizar si el Régimen Tributario Especial cumple adecuadamente con los principios fundamentales del sistema tributario, tales como equidad, justicia y eficiencia, dado que la existencia de vacíos normativos y fallas en su aplicación plantea interrogantes sobre su coherencia con dichos principios y sobre su capacidad para garantizar que los beneficios fiscales asignados respondan al interés social.

Por lo tanto, este estudio radica en que los conflictos tributarios asociados al uso del Régimen Tributario Especial no solo influyen en la percepción de las entidades sin ánimo de lucro, sino que también afectan la confianza en el sistema fiscal y en el recaudo público.

El análisis de estas problemáticas permitirá identificar las ambigüedades normativas existentes en la regulación del Régimen Tributario Especial, y la aplicación de las normas establecidas en el Estatuto Tributario como el Artículo 19 del 2026 “Contribuyentes del régimen tributario especial” (párr. 2) y el Artículo 356 “Tratamiento especial para algunos contribuyentes” (párr. 3). Asimismo, dicho análisis posibilita evaluar el grado de dependencia del RTE en la buena fe del contribuyente, principio el cual se encuentra

establecido en el Artículo 83 de la Constitución Política de 1991, donde se presume “que las partes actúan de buena fe, sin intención de engañar o defraudar la Justicia Colombiana” (párr. 1). De igual manera, el estudio permitirá examinar en qué medida la aplicación del régimen se ajusta a los principios de equidad, justicia y eficiencia tributaria mencionados anteriormente y establecidos en el Artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, con el fin de determinar si los beneficios fiscales otorgados cumplen realmente con su finalidad de interés social.

Pregunta problema

¿De qué manera el uso del régimen tributario especial como beneficio fiscal puede convertirse en fuente de posibles conflictos tributarios?

Objetivo General

Construir una explicación estructurada sobre la manera en que el uso del Régimen Tributario Especial como beneficio fiscal puede convertirse en fuente de posibles conflictos tributarios.

Objetivos específicos

1. Identificar las ambigüedades normativas relacionadas con la actividad meritoria y los criterios de acceso y permanencia en el Régimen Tributario Especial.
2. Analizar la dependencia de la buena fe del contribuyente en el Régimen Tributario Especial y su relación con la proporcionalidad entre el beneficio tributario recibido y la labor social desempeñada.
3. Evaluar la aplicación de los principios del sistema tributario en el régimen tributario especial a la luz de posibles conflictos tributarios.

Estructura de los objetivos específicos.

Causa 1. Incumplimiento y aplicación deficiente de los principios del sistema tributario en el régimen tributario especial.

Causa 2. Falta de definición precisa del alcance de la actividad meritoria, lo que puede dar lugar a interpretaciones que asimilen actividades comerciales a labores sociales.

Causa 3. Posible desequilibrio entre el beneficio social y el ahorro en la carga tributaria que se genera.

Causa 4. Dependencia del Régimen Tributario Especial de la autorregulación y la buena fe del contribuyente, lo que puede facilitar el aprovechamiento de los beneficios fiscales

Causa 5. Diferencias en la interpretación de los requisitos de acceso y permanencia en el régimen especial de tributación.

Desarrollo

Identificar las ambigüedades normativas relacionadas con la actividad meritoria y los criterios de acceso y permanencia en el régimen tributario especial.

El Régimen Tributario Especial (RTE) se configura como un mecanismo de incentivo fiscal dirigido a determinadas entidades sin ánimo de lucro que desarrollan actividades de interés social; sin embargo, en su aplicación práctica se ha señalado la existencia de diversas ambigüedades normativas, particularmente en lo relacionado con la definición de la actividad meritoria y los criterios de acceso y permanencia, las cuales dificultan la correcta aplicación del régimen y pueden ocasionar conflictos tributarios. En este contexto, con el fin de identificar dichas ambigüedades, resulta necesario identificar lo establecido en el Estatuto Tributario y su reglamentación, entendiendo por ambigüedades normativas aquellas situaciones en las que la redacción de la norma presenta vacíos o falta de precisión.

En primer lugar, de acuerdo con el artículo 359 del Estatuto Tributario del 2026, las entidades sin ánimo de lucro que pretendan acceder al Régimen Tributario Especial deben desarrollar actividades meritorias orientadas al interés general y con acceso a la comunidad, en este sentido la DIAN (2026) define que:

“La actividad meritoria es la ejecución de acciones o del desarrollo del objeto social de una entidad sin ánimo de lucro, que la faculta para ingresar al Régimen Tributario Especial, siempre y cuando dichas acciones sean de interés general y a las cuáles la comunidad puede acceder abiertamente, generándole beneficios en ámbitos sociales, intelectuales, económicos, entre otros” (párr. 1).

Así mismo en el artículo 359 del E.T. del 2016 se establecen las siguientes actividades como actividades meritorias la educación, la salud, la cultura, la ciencia, tecnología e innovación, el desarrollo social, la protección del medio ambiente, la prevención del consumo de sustancias psicoactivas, la promoción del deporte, el desarrollo

empresarial, la promoción de los derechos humanos y objetivos globales, el mejoramiento de la administración de justicia, el apoyo a otras ESAL que ejecuten dichas actividades y las actividades de microcrédito.

Estas actividades constituyen la estructura que delimita el objeto social permitido dentro del régimen, No obstante, la norma no precisa el nivel, alcance o impacto que debe tener la ejecución de dichas actividades para ser considerada meritoria y lo que podría entenderse una actividad de carácter comercial o lucrativa, tampoco establece criterios de carácter objetivo que permitan medir su contribución social.

Esta ambigüedad normativa también se evidencia en la ausencia de parámetros específicos que delimiten el alcance de las actividades meritorias cuando estas generan ingresos. La norma no establece criterios objetivos que permitan diferenciar claramente entre una actividad meritoria con sostenibilidad financiera y una actividad que pueda adquirir carácter comercial, lo cual deja abierta su interpretación en el marco del Régimen Tributario Especial.

Por ejemplo, las entidades que desarrollan actividades que combinan un fin social con la obtención de ingresos pueden ser interpretadas de manera distinta por las propias entidades sin ánimo de lucro y por la administración tributaria. Mientras la entidad puede considerar que los recursos obtenidos se destinan al cumplimiento de su objeto social, la autoridad fiscal podría cuestionar si dichas actividades califican como meritorias o si, por el contrario, se aproximan a una explotación económica.

En segundo lugar, los artículos 19 y 356-1 del E.T. del 2026 establecen los criterios de acceso y permanencia en el Régimen Tributario Especial, dentro de los cuales el criterio de actividad meritoria ocupa un papel central. En particular, el numeral 2 del artículo 19 del E.T. del 2026 dispone, “Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del presente Estatuto Tributario del 2026, a las cuales debe tener acceso la comunidad” (párr. 2).

Tal como se mencionó anteriormente, este concepto de actividad meritoria no sólo condiciona el acceso al régimen, sino que también influye directamente en los requisitos de permanencia establecidos en el mismo artículo 19, artículo 358 y en el artículo 356-1 del E.T. del 2026. La norma no define con precisión el alcance del interés general ni los criterios objetivos para determinar cuándo una actividad puede considerarse meritoria, mientras una entidad puede considerar que cumple el requisito, la administración tributaria podría evaluar de manera diferente el cumplimiento del mismo.

Asimismo, el artículo 19 del estatuto tributario del 2026, en concordancia con el artículo 356-1 del E.T. del 2026, establece la prohibición de distribución directa o indirecta de excedentes, indicando que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación.

La falta de criterios claros para determinar qué se entiende por una distribución indirecta de excedentes hace que el alcance de la prohibición establecida en el artículo 356-1 del Estatuto Tributario del 2026 no sea específica, ya que, aunque la norma señala esta restricción, no explica de manera concreta qué tipos de pagos, contratos o beneficios podrían considerarse una forma indirecta de distribuir excedentes. Esta ausencia dificulta que las entidades sin ánimo de lucro puedan identificar cuándo están “abusando” de la norma.

Adicionalmente, para gozar de los beneficios económicos que ofrece el Régimen Tributario Especial, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 358 del Estatuto Tributario del 2026, el cual establece:

“Que el beneficio neto o excedente, determinado conforme al artículo 357, tendrá el carácter de exento cuando se destine, de manera directa o indirecta, en el año

siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad.” (párr. 1)

De acuerdo con lo anterior, la ambigüedad radica en que la norma no establece criterios claros que permitan verificar de manera precisa si dicha destinación del excedente se está cumpliendo efectivamente.

En conclusión, se identifican ambigüedades normativas en la falta de precisión del concepto de actividad meritoria, en la ausencia de criterios objetivos para determinar la distribución indirecta de excedentes y en la falta de parámetros claros para verificar la adecuada destinación del beneficio neto o excedente. Estas imprecisiones evidencian vacíos en la redacción normativa que dificultan la delimitación exacta de los requisitos de acceso y permanencia en el Régimen Tributario Especial.

Analizar la dependencia de la buena fe del contribuyente en el Régimen Tributario Especial y su relación con la proporcionalidad entre el beneficio tributario recibido y la labor social desempeñada.

El Régimen Tributario Especial (RTE) en Colombia se estructura, en gran medida, sobre la presunción de buena fe consagrada en el artículo 83 de la Constitución Política de 1991, según “el cual las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas se presumirán realizadas bajo este principio” (párr. 1). En el contexto de las entidades sin ánimo de lucro, esta presunción implica que el Estado asume que dichas organizaciones actuarán de manera transparente y orientarán sus recursos al cumplimiento de fines sociales que justifican el acceso a beneficios tributarios. Sin embargo, cuando este principio se convierte en uno de los principales soportes del régimen sin estar acompañado de mecanismos de control suficientemente rigurosos, surge una tensión entre la finalidad social del beneficio fiscal y la verificación efectiva de su cumplimiento.

Diversos estudios han señalado que el funcionamiento del Régimen Tributario Especial en Colombia no siempre ha cumplido plenamente con el objetivo para el cual fue diseñado. Análisis realizados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en el informe Estudio de la OCDE sobre integridad en Colombia, Invirtiendo en integridad pública para afianzar la paz y el desarrollo (2017), así como por la Unidad de Información y Análisis Financiero en el Informe de Evaluación Sectorial de Riesgo de las Organizaciones Sin Fines de Lucro (OSFL) han advertido debilidades en los sistemas de control y supervisión. Asimismo, investigaciones académicas como el artículo Desconocimiento de las obligaciones del régimen tributario especial en las entidades sin ánimo de lucro (Revista Hermes, 2019) han advertido que, en algunos casos, se han identificado problemas en el funcionamiento de las entidades sin ánimo de lucro, tales como el uso de donaciones para el lavado de activos, la constitución de organizaciones con el único propósito de acceder a la contratación pública y la utilización de estas entidades como mecanismos para la evasión de impuestos. En este contexto, el principio de buena fe adquiere una relevancia particular dentro del Régimen Tributario Especial, ya que el Estado concede beneficios tributarios bajo la presunción de que estas organizaciones actuarán conforme a su finalidad social y destinarán sus recursos al cumplimiento de actividades meritorias. No obstante, cuando el régimen es utilizado de manera inadecuada para obtener ventajas fiscales sin desarrollar efectivamente una labor social, se desvirtúa el sentido de dicha presunción y se rompe la relación de proporcionalidad que debería existir entre el beneficio tributario otorgado y el impacto social.

Este panorama también se entiende mejor cuando se analiza la manera en que la normativa regula la reinversión de los excedentes dentro del Régimen Tributario Especial. El artículo 358 del Estatuto Tributario del 2026 establece que el beneficio neto o excedente será exento cuando se destine al desarrollo del objeto social y de la actividad meritoria de la entidad. Sin embargo, si dicha reinversión no se realiza, el excedente simplemente adquiere la condición de gravable. A su vez, el artículo 356 del Estatuto Tributario del 2026 dispone

que las entidades pertenecientes al régimen tributan sobre su beneficio neto o excedente a una tarifa única del veinte por ciento (20 %). Esta configuración normativa permite observar que la reinversión de los excedentes funciona principalmente como un incentivo del régimen para acceder a la exención del impuesto, pero no constituye una condición estricta para mantener el tratamiento tributario preferencial, lo que implica que dicho beneficio puede mantenerse incluso cuando la destinación de recursos a actividades sociales no se materializa plenamente.

Desde una perspectiva crítica, esta estructura normativa plantea un posible problema de proporcionalidad dentro del sistema tributario. Aunque el régimen busca incentivar la destinación de recursos a actividades meritorias, la aplicación de una tarifa preferencial del 20 % se mantiene incluso en escenarios en los que la reinversión de excedentes en el objeto social es limitada. En comparación con el régimen ordinario, donde la carga tributaria no depende de la finalidad social de la actividad económica, esta situación puede generar una ventaja fiscal que no necesariamente guarda relación directa con el impacto social real de la entidad beneficiaria.

La desproporción se hace más evidente cuando se comparan entidades que desarrollan una misma actividad meritoria. Mientras una organización puede destinar la mayor parte de sus ingresos al fortalecimiento de programas sociales, otra podría concentrar una proporción significativa de sus recursos en gastos operativos o actividades que no inciden directamente en el desarrollo de su objeto social. A pesar de esta diferencia en el impacto social generado, ambas entidades continúan accediendo al mismo tratamiento tributario preferencial. Esto evidencia que el sistema no siempre distingue entre distintos niveles de cumplimiento material de la finalidad social que justifica el beneficio fiscal.

En este sentido, la fuerte dependencia del régimen en la presunción de buena fe puede terminar convirtiendo este principio en el principal mecanismo de funcionamiento del sistema. Si bien la buena fe constituye un elemento esencial dentro del ordenamiento

jurídico, su utilización como base central para la asignación de beneficios fiscales puede resultar insuficiente cuando no se complementa con mecanismos efectivos de control y verificación. De lo contrario, existe el riesgo de que el beneficio tributario se mantenga incluso cuando el compromiso social de la entidad sea limitado, lo que debilita la relación entre el incentivo fiscal y la finalidad de interés general que pretende promover el Régimen Tributario Especial.

En conclusión, aunque el Régimen Tributario Especial busca incentivar el desarrollo de actividades de interés general, su estructura actual evidencia una debilidad al depender en gran medida de la presunción de buena fe, sin exigir mecanismos suficientemente rigurosos de control sobre el cumplimiento de la finalidad social. Esta situación puede derivar en una asignación ineficiente de los beneficios fiscales, en la que no siempre existe una relación directa y proporcional entre el incentivo tributario otorgado y el impacto social real de las entidades beneficiarias, lo que a su vez debilita la legitimidad del sistema y debilita el propósito de interés general que debería caracterizarlo.

Evaluar la aplicación de los principios del sistema tributario en el régimen tributario especial a la luz de posibles conflictos tributarios.

El sistema tributario se basa en una serie de principios establecidos en la Constitución Política de Colombia del año 1991, en su artículo 363 indica que, “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad” (párr. 1), los cuales orientan todo el marco tributario. Sin embargo, la aplicación de estos principios puede generar tensiones cuando se analizan regímenes especiales, como el Régimen Tributario Especial, que otorga beneficios a ciertas entidades por su finalidad social. En este contexto, es importante evaluar la adaptación del RTE a estos principios frente a posibles conflictos tributarios que se puedan generar.

Uno de los principios anteriormente mencionados es la eficiencia del sistema tributario. Para su análisis, se tomará como referencia la definición dada por el autor Lewis (2002), El principio de eficiencia busca que el sistema tributario logre sus objetivos con el menor costo posible, tanto para el Estado como para los contribuyentes, evitando distorsiones económicas y procedimientos engorrosos.

No obstante, el Régimen Tributario Especial se aparta de este principio debido a múltiples falencias estructurales. Por un lado, se evidencia la ausencia de mecanismos efectivos para medir el impacto social de las entidades que pertenecen a este régimen, así como la falta de evaluaciones rigurosas sobre el desarrollo de sus actividades meritorias y la dificultad para diferenciar entre actividades económicas y sociales, esta situación obliga al Estado a implementar controles costosos y exigentes, lo que afecta la eficiencia del sistema tributario. Por otro lado, la inestabilidad normativa y la debilidad de los mecanismos de evaluación hacen que el RTE no optimice los recursos del Estado ni maximice el beneficio social esperado. A ello se suma que el régimen exige un proceso de permanencia y actualización anual particularmente complejo dentro del aplicativo de la DIAN. Esta carga hace que muchas entidades pierdan el beneficio no por incumplir su labor social, sino por errores formales al cargar documentos, lo que evidencia un sistema costoso e ineficiente que termina afectando más la capacidad administrativa que el impacto social.

El segundo principio mencionado en el artículo 363 de la constitución política de Colombia de 1991, es el principio de la equidad, el autor Musgrave (1990), establece que, el principio de equidad busca que la carga tributaria se distribuya de manera justa entre los contribuyentes, de acuerdo con su capacidad económica, garantizando que quienes tienen mayor capacidad contributiva asuman una mayor carga, mientras se evita imponer cargas desproporcionadas a quienes cuentan con menores recursos.

De manera complementaria, se encuentra el principio de progresividad, el cual, según el mismo autor, Musgrave (1990) establece que el principio de progresividad implica

que el sistema tributario debe estructurarse de tal forma que la carga fiscal aumente de manera gradual en función de la capacidad económica de los contribuyentes, de modo que quienes perciben mayores ingresos o poseen mayor riqueza contribuyan en una proporción superior, contribuyendo a la redistribución del ingreso y a la reducción de desigualdades.

No obstante, en la práctica, el Régimen Tributario Especial evidencia tensiones frente a ambos principios, en la medida en que los beneficios fiscales otorgados a estas entidades implican una menor recaudación para el Estado, lo que termina trasladando la carga tributaria a los contribuyentes del régimen ordinario. Esto resulta problemático, porque muchos de estos contribuyentes tienen menor capacidad económica que algunas fundaciones de gran tamaño que, a pesar de manejar altos ingresos y realizar actividades similares a las de empresas comerciales, acceden a exenciones o tarifas reducidas. En este contexto, no solo se afecta la equidad, sino también la progresividad del sistema, ya que quienes cuentan con mayor capacidad contributiva pueden terminar aportando proporcionalmente menos, mientras pequeños empresarios y profesionales asumen una carga tributaria más alta. Así, el diseño y aplicación del RTE generan un trato injusto y desproporcionado entre contribuyentes que no se encuentran en condiciones equivalentes, debilitando los principios de equidad y progresividad que deben orientar el sistema tributario.

En conclusión, aunque el Régimen Tributario Especial tiene como finalidad promover actividades de interés social, su aplicación práctica evidencia tensiones frente a los principios de eficiencia, equidad y progresividad. Las deficiencias en su estructura y en los procesos de control generan conflictos en su aplicación, dificultan la medición del impacto real de las entidades que pertenecen al régimen y trasladan cargas desproporcionadas a otros contribuyentes. Asimismo, la posibilidad de que entidades con alta capacidad económica accedan a beneficios tributarios afecta la distribución equitativa de la carga fiscal. En este sentido, se hace necesario fortalecer los mecanismos de control, mejorar la

claridad normativa y ajustar el régimen para garantizar que cumpla efectivamente su finalidad social sin comprometer los principios fundamentales del sistema tributario.

Informe de resultados

A partir de la aplicación del método Delphi, y una vez que los cinco expertos tributarios respondieron el cuestionario diseñado sobre el Régimen Tributario Especial, se obtuvieron resultados correspondientes a siete preguntas. En una primera ronda, se evidenció consenso en tres de ellas; sin embargo, debido a la falta de acuerdo en las cuatro preguntas restantes, fue necesario reformular el cuestionario y someter nuevamente dichas preguntas a los expertos, con el fin de lograr una mayor coincidencia en sus respuestas.

Tras este proceso se logró fortalecer el nivel de consenso y precisión en los resultados obtenidos. El análisis de la información permitió evidenciar que, en términos generales, las respuestas de los expertos se encuentran alineadas con los planteamientos desarrollados a lo largo del trabajo, particularmente en lo relacionado con la existencia de vacíos normativos, la ambigüedad en la definición de actividades meritorias y la relevancia del principio de buena fe en la aplicación del régimen. Esta coincidencia no solo valida los supuestos teóricos previamente formulados, sino que también demuestra que dichas problemáticas son reconocidas desde distintas perspectivas profesionales.

Asimismo, los resultados obtenidos guardan coherencia con los objetivos específicos de la investigación, en la medida en que permiten validar las problemáticas identificadas y respaldar el análisis crítico realizado.

En este sentido, los hallazgos obtenidos no solo permiten contar con un respaldo claro de la información recopilada para sustentar el desarrollo del trabajo, sino que también aportan elementos relevantes para el análisis y la comprensión del Régimen Tributario Especial en la práctica. En consecuencia, se puede concluir que existe una correspondencia significativa entre la percepción de los expertos y las conclusiones planteadas, lo que refuerza la validez del estudio y la pertinencia de las propuestas formuladas en el mismo.

Conclusiones

A partir del desarrollo del presente estudio, se puede afirmar que sí es posible construir una explicación estructurada sobre la manera en que el uso del Régimen Tributario Especial como beneficio fiscal puede convertirse en una fuente de conflictos tributarios dentro del sistema fiscal colombiano. Lo anterior se sustenta en el cumplimiento de los objetivos planteados y en la coherencia encontrada entre el análisis teórico, normativo y los resultados obtenidos mediante el método Delphi.

En primer lugar, la identificación de ambigüedades normativas permitió evidenciar que la falta de claridad en conceptos clave, como el de actividad meritoria, así como la ausencia de criterios objetivos para definir la destinación de excedentes y los requisitos de acceso y permanencia, generan espacios de interpretación que pueden dar lugar a usos inadecuados del régimen, constituyéndose en uno de los principales factores que explican la aparición de conflictos tributarios. En este sentido, mediante la verificación de los artículos 359, 356 y 19 del Estatuto Tributario del 2026, se lograron identificar dichas ambigüedades, especialmente en lo referente a la definición y alcance de la actividad meritoria, lo que refuerza la existencia de vacíos interpretativos dentro del régimen.

Esto se evidencia en la aplicación del cuestionario, en el cual los expertos coincidieron en que la definición de actividad meritoria establecida en la norma resulta excesivamente amplia, lo que permite que, en múltiples casos, actividades de carácter comercial sean interpretadas como “actividades meritorias”, facilitando que las entidades que las desarrollan accedan a los beneficios que otorga el RTE. Asimismo, señalaron que, en relación con los criterios de acceso y permanencia en el régimen, el proceso resulta complejo y administrativamente tedioso, lo cual dificulta el cumplimiento oportuno de los plazos establecidos por la administración tributaria.

En segundo lugar, el análisis de la dependencia del régimen en el principio de buena fe permitió concluir que, si bien este facilita el funcionamiento del sistema, su utilización como base principal, sin mecanismos de control suficientemente estrictos, puede propiciar el aprovechamiento indebido de los beneficios fiscales, debilitando la relación entre el beneficio tributario y el impacto social que justifica su existencia. En este sentido, a partir del análisis de estudios realizados por la OCDE, de publicaciones en revistas contables, así como de lo dispuesto en el artículo 83 de la Constitución Política de 1991 y el artículo 358 del Estatuto Tributario del 2026, se analizó que dicha dependencia constituye una debilidad estructural, debido a la ausencia de mecanismos rigurosos que garanticen el adecuado cumplimiento de la finalidad social por parte de las entidades acogidas al régimen.

En concordancia con lo anterior, los expertos consultados señalaron que, aunque el principio de buena fe contribuye parcialmente a un uso adecuado del Régimen Tributario Especial, su efectividad se ve limitada por la falta de controles sólidos que permitan evaluar de manera objetiva el alcance del cumplimiento de la labor social de las entidades. Como resultado, se genera una relación desproporcionada entre los beneficios fiscales otorgados y el impacto social efectivamente alcanzado.

En tercer lugar, la evaluación de los principios de equidad, eficiencia y progresividad evidenció que, en la práctica, el Régimen Tributario Especial presenta tensiones frente a estos, ya que puede generar desequilibrios en la distribución de la carga tributaria y dificultades en la medición del impacto social de las entidades beneficiarias, lo que refuerza la idea de que su diseño actual no siempre garantiza el cumplimiento de su finalidad. En este sentido, mediante el análisis de lo dispuesto en el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia de 1991, junto con las definiciones de los principios de eficiencia, equidad y progresividad, considerados como la columna vertebral del sistema tributario, se identificó que existen inconsistencias en su aplicación dentro del Régimen Tributario Especial. En la práctica, dicho régimen puede trasladar parte de la carga tributaria hacia los

contribuyentes del régimen ordinario, lo que cuestiona su alineación con estos principios y evidencia que su funcionamiento no siempre contribuye a una asignación eficiente de los recursos del Estado, afectando así la aplicación integral de los principios del sistema tributario.

De igual manera, las respuestas de los expertos reflejan una postura homogénea, al señalar que los principios de equidad, progresividad y eficiencia se ven afectados en la aplicación del RTE. Esto se debe a que el régimen puede generar desigualdades, al permitir que ciertas entidades accedan a beneficios tributarios que no siempre guardan proporción con el impacto social que producen, lo que deriva en ventajas frente a los contribuyentes del régimen ordinario.

En síntesis, el análisis desarrollado permite afirmar que el Régimen Tributario Especial, lejos de operar únicamente como un instrumento de incentivo al cumplimiento de fines sociales, presenta debilidades estructurales que, en determinadas condiciones, lo convierten en un foco potencial de conflictos dentro del sistema fiscal colombiano. La convergencia entre ambigüedades normativas, una alta dependencia del principio de buena fe sin controles suficientes y las tensiones frente a los principios constitucionales del sistema tributario evidencian que el diseño y la aplicación actual del régimen no garantizan plenamente la correspondencia entre el beneficio fiscal otorgado y el impacto social esperado.

En este sentido, los resultados no solo confirman la hipótesis planteada, sino que también evidencian la necesidad de revisar críticamente el funcionamiento del régimen. La falta de claridad normativa, junto con la limitada capacidad de control, incide directamente en la forma en que se aplican los beneficios tributarios y en su impacto dentro del sistema.

Así, el Régimen Tributario Especial se configura como un instrumento cuya aplicación actual plantea desafíos significativos en términos de coherencia, control y correspondencia con los principios que orientan el sistema tributario colombiano.

Referencias

- Artículo 1 (1988, diciembre 29). Ley 84 de 1988. El congreso de Colombia. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1628302>
- Constitución Política de Colombia (1991, Julio 4). Artículo 363. Senado de la República de Colombia. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991_pr012.html
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2026, mayo 7). Régimen Tributario Especial. DIAN. <https://www.dian.gov.co/impuestos/sociedades/Regimen-Tributario-Especial-RTE/Actividades-Meritorias-Economicas/Paginas/default.aspx>
- Estatuto Tributario Colombiano. (2016, diciembre 29). *Artículo 359. Objeto social de las entidades sin ánimo de lucro*. Senado de la república. <https://estatuto.co/359>
- Estatuto Tributario Colombiano. (2026, febrero 01). *Artículo 358. Exención sobre el beneficio neto o excedente*. Senado de la república. <https://estatuto.co/358>
- Estatuto Tributario Colombiano. (2026, febrero 01). *Artículo 19. Contribuyentes de régimen tributario especial*. Senado de la república. <https://estatuto.co/19>
- Estatuto Tributario Colombiano. (2026, febrero 01). *Artículo 356-1. Distribución indirecta de excedentes y remuneración de los cargos directivos de contribuyentes pertenecientes al régimen tributario especial*. Senado de la república. <https://estatuto.co/356-1>
- Estatuto Tributario Colombiano. (2026, febrero 01). *Artículo 356. Tratamiento especial para algunos contribuyentes*. Senado de la república. <https://estatuto.co/356>

Hernandez, D, Gonzales, Y. (2019). Desconocimiento de las obligaciones del régimen tributario especial (ESAL). *Revista Científica Hermes - Fipen*, 24, 227–243.

<https://doi.org/10.21710/rch.v24i0.479>

Lewin, A. (2002). *Principios Constitucionales del derecho tributario: análisis de la jurisprudencia de la corte constitucional*. Universidad de los andes.

<https://hdl.handle.net/1992/77499>

Musgrave, R. (1990). *Hacienda Pública teórica y aplicada*. McGraw Hill Editorial.

<https://es.scribd.com/document/662982463/4971-Hacienda-Publica-Teorica-y-Aplicada-Musgrave>

OCDE (2017), *Estudio de la OCDE sobre integridad en Colombia: Invirtiendo en integridad pública para afianzar la paz y el desarrollo*. Estudios de la OCDE sobre Gobernanza

Pública, Editions OCDE. <https://doi.org/10.1787/9789264278646-es>.

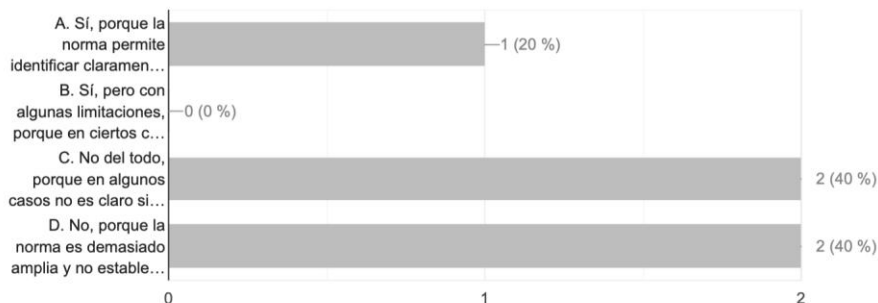
Anexos

1- Ronda del cuestionario

1. ¿Considera que la definición de “actividad meritoria” en el Régimen Tributario Especial es suficientemente clara en su aplicación?

[Copiar gráfico](#)

0 de 5 respuestas correctas

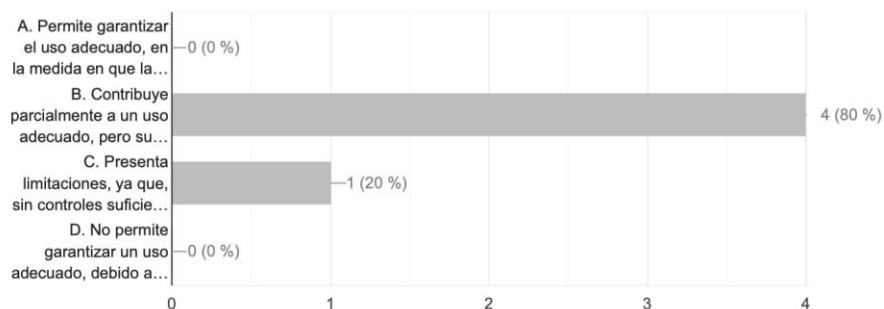


Anexo A

2. En su criterio, el principio de buena fe dentro del Régimen Tributario Especial permite garantizar un uso adecuado de los beneficios fiscales otorgados a las entidades?

[Copiar gráfico](#)

0 de 5 respuestas correctas

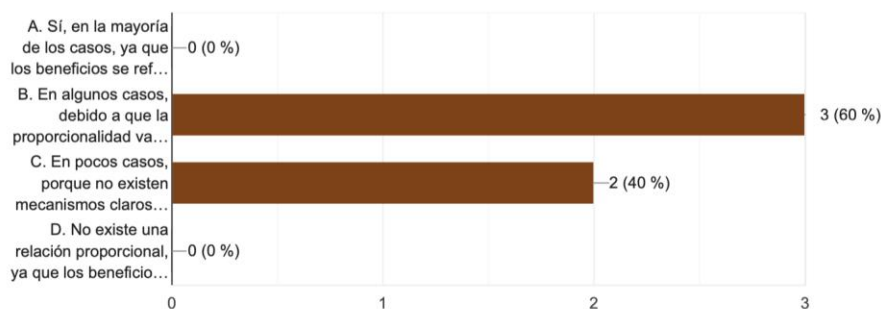


Anexo B

3. ¿Existe una relación proporcional entre los beneficios tributarios otorgados y el impacto social generado por las ESAL?

[Copiar gráfico](#)

5 respuestas

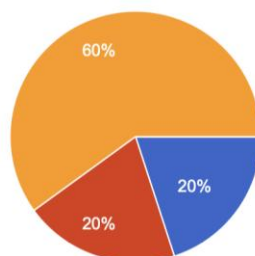


Anexo C

4. ¿Considera que el proceso de acceso y permanencia en el RTE es adecuado?

[Copiar gráfico](#)

5 respuestas



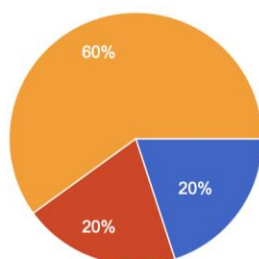
- A. Es claro y eficiente, ya que los requisitos son precisos y permiten a la...
- B. Es adecuado, aunque presenta cierta complejidad por la canti...
- C. Es complejo, debido a las altas cargas adminis...
- D. Es ineficiente, ya que dificulta la permanencia...

Anexo D

5. ¿Cree que el RTE afecta el principio de equidad frente a contribuyentes del régimen ordinario?

[Copiar gráfico](#)

5 respuestas



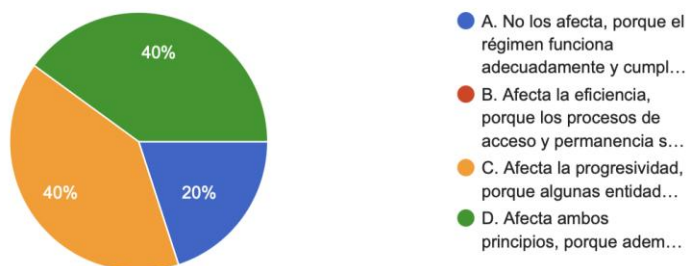
- A. No lo afecta, en la medida en que los beneficios fiscales otorg...
- B. Lo afecta de manera leve, ya que, aunque existen diferencias en la...
- C. Lo afecta de forma significativa, debido a q...
- D. Genera una afectación grave al principio de equi...

Anexo E

6. Desde su criterio, ¿cómo afecta el Régimen Tributario Especial los principios de progresividad y eficiencia?

[Copiar gráfico](#)

5 respuestas

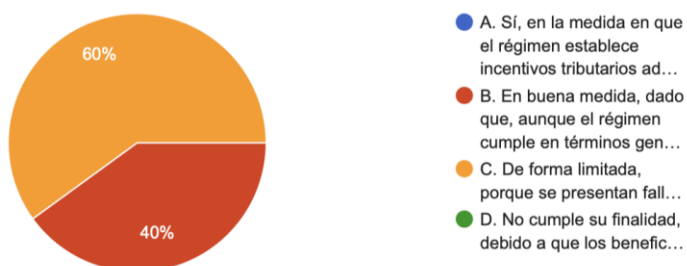


Anexo F

7. ¿En qué medida considera que el Régimen Tributario Especial (RTE) cumple con su finalidad principal de promover el interés general y el desarrollo de actividades de impacto social, conforme a los principios establecidos en la normativa vigente?

[Copiar gráfico](#)

5 respuestas



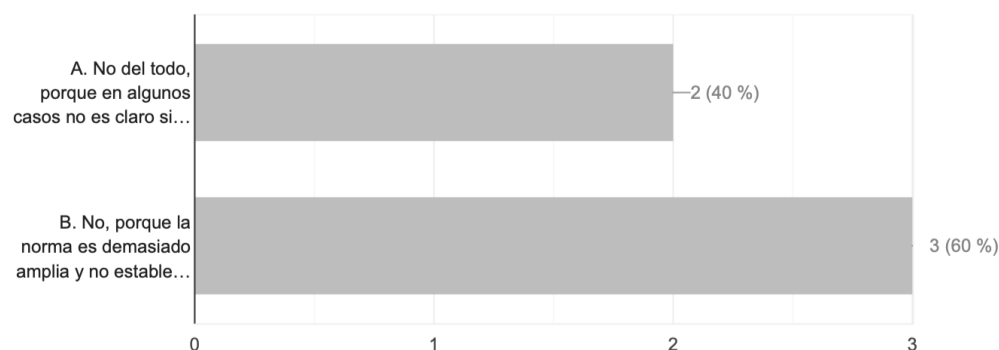
Anexo G

2- Ronda del cuestionario

1. ¿Considera que la definición de “actividad meritoria” en el Régimen Tributario Especial es suficientemente clara en su aplicación?

[Copiar gráfico](#)

0 de 5 respuestas correctas

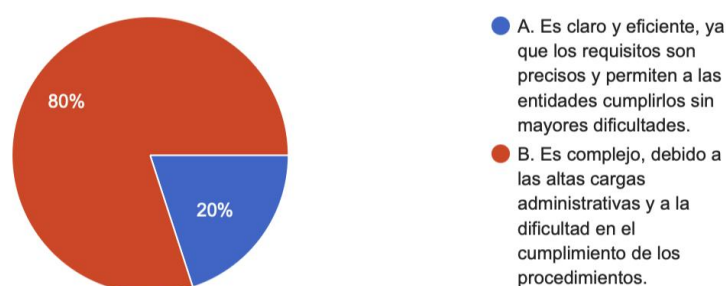


Anexo H

2. ¿Considera que el proceso de acceso y permanencia en el RTE es adecuado?

[Copiar gráfico](#)

5 respuestas



Anexo I

3. ¿Cree que el RTE afecta el principio de equidad frente a contribuyentes del régimen ordinario?

[Copiar gráfico](#)

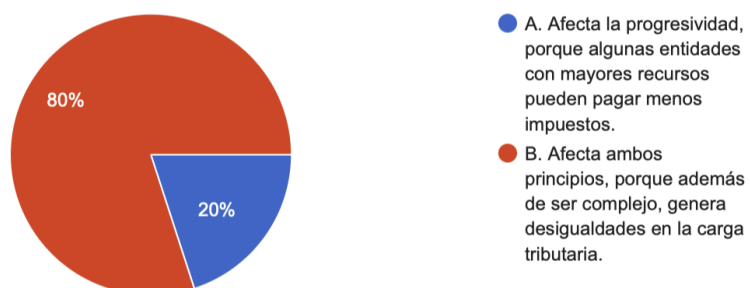
5 respuestas



Anexo J

4. Desde su criterio, ¿como afecta el Régimen Tributario Especial los principios de progresividad y eficiencia?[Copiar gráfico](#)

5 respuestas



Anexo K