

**La tensión fiscal: Un acercamiento integral al régimen tributario de las iglesias y
confesiones religiosas (1993-2024)**

Nicolás Alvarado Barragán



Trabajo de grado para optar al título de abogado

Universidad Pontificia Bolivariana
Escuela de Derecho y Ciencias Políticas
Derecho
Bucaramanga
2025

**La tensión fiscal: Un acercamiento integral al régimen tributario de las iglesias y
confesiones religiosas (1993-2024)**

Nicolás Alvarado Barragán

Trabajo de grado para optar al título de abogado

Director

Jorge Iván Martínez Marín

Abogado

Universidad Pontificia Bolivariana

Escuela de Derecho y Ciencias Políticas

Derecho

Bucaramanga

2025

Dedicatoria

Ponerle rostros a la dedicatoria siempre es difícil. Por eso, prefiero atribuirle mi esfuerzo a la vida y al amor, pues la primera me enseñó que a veces las cosas cuestan más y la segunda me rescató de rendirme en el intento.

Por eso, también dedico mis esfuerzos al azar,

A la permanente inseguridad,

A los escasos momentos de seguridad,

Pero sobre todo al azar...

Que me permitió conocerte,

Que me permitió no rendirme,

Que logró traerme permanente felicidad.

Por eso, mi dedicatoria resulta sencilla, porque sus rostros están definidos en el amor de mi vida, Smith Cuenca y mi mamá, Diana Barragán.

A ellas todo, y más de lo que puedo soñar.

Agradecimientos

En el transcurso de mi carrera puedo decir que he conocido personas excepcionales que merecen reconocimientos, unas que conocí directamente por medio de la universidad y, otras no. Por ello, resalto el trabajo de los docentes que siempre me invitaron a dudar, principalmente a Henry Mauricio Reyes Garcés, que a pesar de la fugacidad de sus clases y de la distancia, permanecen en mi memoria los consejos de alguien admirable.

A las amistades que logré construir entre la Universidad Pontificia Bolivariana y la Universidad industrial de Santander, principalmente a Dayana Pabón y Juan Roa Roperó, que desde dos extremos distintos me enseñaron que la vida siempre tiene matices y momentos para ser feliz.

A mi director de proyecto, por acompañarme en este proceso que me permitió materializar mi sueño.

Y, a todos aquellos que permanecen en mis pensamientos.

Contenido

Introducción	12
Planteamiento del problema.....	17
Justificación	20
Objetivos.....	21
Objetivo general	21
Objetivos específicos.....	21
Marco referencial.....	22
Estado del arte	22
Marco teórico	29
Marco conceptual	29
Impuesto de renta.....	29
Elementos esenciales del tributo	30
Principio de equidad tributaria	31
Principio de eficiencia tributaria	32
Abuso en materia tributaria	32
Entidades Sin Ánimo de Lucro.....	32
Marco legal.....	33
Metodología.....	34
Resultados y discusiones	37
Balance de las tensiones: Un acercamiento al debate académico.....	38
La necesidad del contexto: Breve reseña histórica sobre la relación Estado e Iglesia en materia tributaria.....	67

El tratamiento fiscal de las iglesias en el periodo Colonial.....	70
La relación Estado-Iglesia y el convulso siglo XIX.....	76
Algunas anotaciones a propósito del Estado y la Iglesia en el siglo XX	83
El régimen jurídico actual: Un breve acercamiento desde el Análisis Económico del Derecho, los principios, la jurisprudencia, la doctrina y la ley.....	87
La esencia del derecho tributario: Un acercamiento a las tensiones desde el análisis económico del derecho.	87
Naturaleza de las Entidades Sin Ánimo de Lucro: Un acercamiento desde las iglesias y confesiones religiosas.....	98
Acercamiento a la llamada reforma estructural y al estado actual de las cosas	114
Caracterización y doctrina: A propósito de los conceptos y oficios de la entidad de control tributario DIAN.....	122
Definiciones generales.....	122
Construcción entre oficios y conceptos del fenómeno tributario religioso	126
Antecedentes a la configuración del Concepto Unificado de las ESAL	130
La unificación enserio, compilación después de una reforma: A propósito del Concepto Unificado 481 del año 2018.....	136
Desarrollo jurisprudencial de la corte constitucional: el precedente atípico del régimen tributario de las iglesias.....	149
Las sentencias base o fundadoras: Ruptura de la concepción secuencial.....	152
La ratificación jurisprudencial: entre la línea fundacional y la ausencia del legislador	169
Mecanismos de control: La contención de las tensiones y la insuficiencia de la entidad de control.....	175

Tensiones: Comentarios y pinceladas de sobre los principios del régimen tributario.....	182
Conclusiones.....	188
Referencias Bibliográficas.....	195

Lista de figuras

Figura 1 Desarrollo Doctrinal – DIAN –	128
Figura 2 Jurisprudencia relacionada	152
Figura 3 Sentencias hito-fundantes y desarrollo jurisprudencial	160

Lista de tablas

Tabla 1 Aplicación test AED.....	93
----------------------------------	----



Resumen general de trabajo de grado en español

TITULO: La tensión fiscal: Un acercamiento integral al régimen tributario de las iglesias y confesiones religiosas (1993-2024)

AUTOR: Nicolás Alvarado Barragán

PROGRAMA: Derecho

DIRECTOR: Jorge Martínez Marín

RESUMEN

Los tributos a lo largo de la historia han generado disputas y tensiones, quizá porque representan el reflejo de la capacidad impositiva del Estado, lo que en términos generales se traduce en un reflejo del poder. Ahora bien, este estrés también se potencializa por la permisividad de asimetrías fiscales observables en regímenes de beneficio que rompen la equidad, la eficiencia, la progresividad y, más importante aún, la materialidad bajo el absurdo de olvidar el sentido común. En Colombia, los beneficios tributarios brindados a las iglesias y confesiones religiosas han generado arduos debates políticos y escasa intervención académica, que en conjunto han pretendido cuestionar su legitimidad y pertinencia ante un Estado moderno-laico, resaltando así, la ausencia de sistematización y problematización que procuraran ser el horizonte de esta investigación. Con razón en ello, bajo una revisión sistemática y la metodológica jurídica, se analiza el régimen tributario de las iglesias desde la jurisprudencia de la Corte Constitucional, la doctrina de la DIAN y parte de los principios generales del tributo, además de un breve empalme teórico desde el Análisis Económico del Derecho, lo que pretende ampliar el debate sobre la permanencia de beneficios en cabeza de estas organizaciones sociales que cada vez resulta más cuestionable. No obstante, procurando ofrecer una intervención interdisciplinar, dentro de la investigación se inmiscuye un propósito contextual-histórico transversal. De ahí que el aporte principal del estudio es la integración del debate, la relación de antecedentes y la apertura sobre una nueva línea de análisis que permite identificar tensiones vigentes.

PALABRAS CLAVE:

Tributación, Beneficios tributarios, Iglesias y confesiones religiosas, Análisis Económico del Derecho, Jurisprudencia constitucional, Principios tributarios.

Vº Bº DIRECTOR DE TRABAJO DE GRADO



General summary of work of grade

TITLE: The Fiscal Tension: A Comprehensive Approach to the Tax Regime of Churches and Religious Denominations (1993–2024)

AUTHOR: Nicolás Alvarado Barragán

FACULTY: Derecho

DIRECTOR: Jorge Martínez Marín

ABSTRACT

Throughout history, taxation has generated disputes and tensions, perhaps because it represents a reflection of the State's taxing power, which, in general terms, translates into a manifestation of authority. This tension is further exacerbated by the permissiveness of fiscal asymmetries observable in benefit regimes that undermine equity, efficiency, progressivity, and, more importantly, materiality, under the absurdity of disregarding common sense. In Colombia, the tax benefits granted to churches and religious denominations have sparked intense political debates and scarce academic engagement, both of which have sought to question their legitimacy and relevance within a modern, secular State. This situation highlights the absence of systematization and problematization, which this research seeks to address. Accordingly, through a systematic review and a legal-methodological approach, this study analyzes the tax regime applicable to churches from the perspective of the Constitutional Court's jurisprudence, the doctrine of the Colombian Tax Authority (DIAN), and general principles of taxation, in addition to a brief theoretical linkage with Law and Economics. The objective is to broaden the debate on the permanence of tax benefits granted to these social organizations, whose legitimacy is increasingly questioned. Nevertheless, in an effort to provide an interdisciplinary contribution, the research incorporates a transversal historical-contextual purpose. Thus, the main contribution of this study lies in the integration of the debate, the reconstruction of precedents, and the opening of a new line of analysis that allows for the identification of current tensions.

KEYWORDS:

Taxation, Tax benefits, Churches and religious congregations, Law and Economics, Constitutional jurisprudence, Tax principles.

V° B° DIRECTOR OF GRADUATE WORK

Introducción

A lo largo del devenir histórico del derecho tributario se han evidenciado múltiples transformaciones normativas y doctrinales. En este marco, el régimen fiscal aplicable a las iglesias y confesiones religiosas no ha sido ajeno a tales mutaciones ofertadas por el tiempo, caldo de cultivo que ha permitido una serie de cambios y permanencias que encuentran asidero en el peso de las tradiciones, así como contradicciones en las dinámicas culturales y sociales en constante transformación que ponen en vilo algunas condiciones preestablecidas. Precisamente, esta cantidad de vicisitudes rodean al fenómeno que pretendemos abordar, por lo menos, desde un acercamiento académico a la discusión, que como veremos aviva debates emocionales, académicos y políticos respecto a la legitimidad, coherencia y conveniencia del estado de cosas actual frente a las directrices constitucionales del Estado Colombiano.

Actualmente en el país existe un aproximado de 11.783 iglesias y confesiones religiosas activas y reconocidas por el Ministerio del interior (2025), lo que implica que los beneficios tributarios incluidos para las entidades No Contribuyentes Declarantes, se extienden a este gran número de organismos religiosos que en principio dedican sus actividades al cultivo de la espiritualidad, tópico que el Estado pretende garantizar bajo la protección de la libertad religiosa reconocida nacional e internacionalmente, justificada para el caso particular – desde una perspectiva integral – en la pluridiversidad cultural y religiosa que esconde el país. Situación que por supuesto, implica contradicciones y tensiones que entran en juego con los límites fijados por la neutralidad y garantía de igualdad adscrita al espectro tributario nacional.

Como se logra observar, la proliferación religiosa no guarda límites y, además, en el sistema jurídico actual no tiene mayores obstáculos para su reconocimiento jurídico, precisamente esta flexibilidad es la que ha promovido la crítica justificada en unos casos e

injustificada en otros, sobre estos sujetos que en términos económicos y lógicos representan una fuga tributaria y, por ende, un detrimento a la costumbre impositiva que permite la financiación de los objetivos del Estado, por ello, desde múltiples perspectivas este tratamiento diferencial se ha catalogado como un gasto sostenido por los demás contribuyentes.

Ahora bien, la anomalía que se refleja en este apartado introductorio se centra en términos generales en el propósito necesario para los Estados modernos de la financiación de sus arcas o, en términos económicos: la administración de los recursos escasos. Resalta entonces, frente a esta discusión que, en la actualidad colombiana caracterizada por una serie de crisis de naturaleza fiscal, algunas figuras parecen empezar a generar por lo menos cierta incomodidad. Este es el caso de las exenciones y gama de beneficios tributarios e incluso administrativos, habilitados para las iglesias y congregaciones religiosas, ubicadas normativamente en un régimen especial dentro del ya particular género de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL), que les impone en esencia la obligación de declarar, pero el beneficio de no tributar, características que han sido objeto de múltiples intervenciones en la arena política por considerarse un tratamiento desproporcional, ineficiente e ilegítimo.

Algunos de estos juicios se han ofertado desde el legislativo, que por cierto resulta atípico ante la impopularidad de estas propuestas fiscales, principalmente por el arraigo religioso de la población, que por ende, representan un costo político cada vez más opaco por los cambios sociales en relación con las iglesias; también se ha dado desde el escaño periodístico, que comúnmente en estos temas procura recoger la opinión pública, política y técnica para analizar este tipo de situaciones frente a la realidad material del país y, por último – a pesar de sí mismo – el sector académico, que sobre este tema ha procurado guardar cierta técnica que lamentablemente ha sucumbido ante el despliegue de opiniones personales que obvian el centro

de la discusión en la mayoría de escenarios investigativos, salvo algunas excepciones que, si bien también tienen una carga subjetiva natural de todo pronunciamiento, procuran la razonabilidad y análisis del fenómeno jurídico, ya sea para proponer su permanencia y/o eliminación, dualidad de la que no comparte este trabajo, debido a la intención de ofrecer alternativas que oscilan entre el apoyo de la justificación de pertenencia a un régimen especial por las condiciones particulares de estas entidades, la revisión particular de las condiciones económicas de cada entidad y la ineficiencia de la permanencia del régimen especialísimo actual, por lo tanto, nuestra posición resulta crítica, condicional y prescriptiva.

No es un secreto que el escenario cada vez resulta más llamativo por la cantidad de iglesias y congregaciones religiosas avaladas que ingresan a este régimen especial, comúnmente considerado excesivamente beneficioso y con escaso control por las entidades competentes, situación que por supuesto llama la atención de sujetos, actividades y capitales que pueden configurar abusos en materia tributaria. Aprovechando, por supuesto, la diversificación presente dentro del género de las ESAL, caracterizado por su categorización dispersa y la variedad de tratamientos fiscales disimiles que han ocasionado inconformidades ante el aparente panorama de desigualdad frente a las cargas de los sujetos involucrados en este género tributario. Choques y contradicciones que evidentemente han dinamizado la discusión judicial, social y académica, como lo veremos más adelante con los informes técnicos y la opinión pública.

Por estas razones, el debate que se pretende para la disertación incluye una intención sistematizadora del régimen actual, derivado del escrutinio de pronunciamientos jurisprudenciales y las directrices doctrinales relevantes para tratar este escenario de constante contienda, sin olvidar, la necesidad de evocar al pasado, particularmente para evitar el enquistamiento que no ha permitido trascender el debate ante la permanencia de referencias aisladas al tránsito

del régimen de derecho al régimen social de derecho, además de las referencias casi aisladas del concordato de 1974 como único punto de partida. Contrario a lo que parece, estas situaciones trajeron consigo una serie de cambios dignos de mencionar para conocer el estado actual del tratamiento tributario, basado en principios y protección de premisas iusfundamentales e indispensables para continuar la discusión, pero que, en términos generales, no permite acceder a la carga que trae consigo un fenómeno de vieja data, que requiere una comprensión integral para ampliar el debate sobre su permanencia.

Entendido esto, el presente trabajo se erige inicialmente sobre la materialización de un balance bibliográfico riguroso que permite observar el estado actual de la discusión, además de la relación de aportes de las investigaciones sobre el tema, factor que permitirá identificar los diferentes escenarios de problematización, relación necesaria para resaltar los vacíos o silencios sobre los que se puede extender el presente trabajo como aporte a la discusión académica. Por ello, la investigación se busca relacionar con los filtros básicos ofrecidos por el Análisis Económico del Derecho como marco metodológico, además de una inclusión de fuentes no tratadas de forma sistemática como la generalidad del precedente de la Corte Constitucional y la doctrina de la DIAN frente a este escenario de relevancia jurídica como lo es la justificación de los beneficios tributarios concedidos a las iglesias y congregaciones religiosas, situación que además es sometida en este trabajo a un contraste transversal de coherencia con los principios generales del derecho tributario relacionados a parámetros de equidad, eficiencia y progresividad. Tópicos que se abordan en cuatro capítulos a saber: i) Balance de las tensiones: Un acercamiento al debate académico, ii) La necesidad del contexto: Breve reseña histórica sobre la relación Estado e Iglesia en materia tributaria, iii) El régimen jurídico actual: Un breve acercamiento desde el Análisis Económico del Derecho, los principios, la jurisprudencia, la

doctrina y la ley y, iv) Tensiones constitucionales: Comentarios y pinceladas sobre los principios del régimen tributario. Apartados sustancialmente cualitativos para ofrecer una imagen del espectro jurídico-fiscal de las iglesias y congregaciones religiosas mediante, una metodología y uso de fuentes no abordadas con anterioridad para este fenómeno particular, aporte que lejos de pretender incluirse silenciosamente en el debate, procura exponerse al escrutinio y crítica académica que permita la continuidad de la discusión y apertura posibilidades a reformar un sistema que desde nuestra perspectiva resulta alejado del sentido común por variedad de razones que serán expuestas.

Planteamiento del problema

Si bien el tributo no es una figura evocada por la modernidad, resulta un elemento imprescindible para el control del aparato estatal surgido en la ebullición de los Estados-Nación, donde el sujeto vinculado a un territorio y, una serie de elementos contribuye precisamente al sostenimiento y financiación de gastos e inversiones de su Estado acogedor, tópico que con posterioridad se enquistó en los anaqueles constitucionales que, para el caso particular, invaden el espectro normativo colombiano. Ahora, como se mencionó el fenómeno no es ajeno al pasar del tiempo, este ha estado incluido con naturalidad desde la consolidación de comunidades primitivas complejas, ha estado presente en el sistema colonial de recolección de tributos y, ha pasado por innumerables cambios y permanencias hasta nuestros días, tópico que no se ha sistematizado hasta el momento bajo la intención de identificar de mejor forma este espectro tributario.

Entendido lo anterior, resaltamos que la lupa investigativa – por lo menos en Colombia – desde el área de derecho tributario, si bien ha intentado acercarse al fenómeno fiscal de las iglesias y congregaciones religiosas, este resulta notoriamente escaso y superficial, además del motivo coyuntural que se replica en el presente planteamiento del problema, toda vez que, parte de un reconocimiento del actual panorama de crisis fiscal sin precedentes, como lo han denominado diferentes medios de comunicación y expertos en la temática, además de las propuestas particulares del gobierno de turno respecto a la viabilidad impositiva frente a las iglesias y congregaciones religiosas. Fenómeno que, por su puesto, pone en vilo la expectativa de ciertos beneficios otorgados desde el artículo 23 del Estatuto Tributario, que han sido discutidos de forma cíclica en la opinión pública y académica en su desenvolvimiento nacional, regional y local, inconformidad que tiene como epicentro las aparentes asimetrías frente a otros

contribuyentes, respecto a una serie de actividades relacionadas a colegios, universidades, editoriales, librerías, canales de televisión, etc. Que han permitido la acumulación significativa de capitales en cabeza de las entidades religiosas, situación que por supuesto representa tensiones frente a las directrices constitucionales del tributo.

Por otra parte, este problema retoma la clásica tensión referente a la irrupción de elementos que se han identificado como riesgos que orbitan la naturaleza de las ESAL, nos referimos al lavado de activos, la evasión y la elusión fiscal que en últimas configuran escenarios de abuso en materia tributaria que, entre otras cosas, representa una fuga de recursos necesarios para el Estado (Rentería, 2022). Esto como una primera tensión de tipo material, compaginada con los escenarios de estrés en el campo académico que han destacado algunos juristas respecto a las contradicciones frente al laicismo, el deber de neutralidad y la igualdad tributaria, lo que ha llevado incluso a la demanda integral del estatuto tributario (Dávila et al., 2022).

Partiendo de estos escenarios problemáticos generales, reconocemos que naturalmente el problema central se relaciona con la extensión de beneficios, la ausencia de claridad y la dispersión de regímenes, esto patrocinado principalmente por la constante modificación de la normatividad tributaria y la desatención reiterada frente a las recomendaciones de expertos, generando fricción con parámetros constitucionales. Escenario que termina compaginándose con su evolución de origen antiquísimo que trasegó lo colonial, el recaudo republicano, hasta las pretensiones modernas que implicó la inclusión del tributo directo y, otros cambios de carácter constitucional. Entonces, bajo estos criterios reconocemos la necesidad contextual que se ha obviado y, las tensiones no reconocidas, entre las que destaca de forma abstracta la colisión entre lo que se entiende como un Estado Constitucional de tendencia neoliberal (Cruz, 2010) que implica una serie de contradicciones internas en lo que llamamos Estado moderno, más aún ante

la presencia de estamentos beneficiados desde lo que se conoce como antiguo régimen.

Por todo lo anterior, formulamos el siguiente interrogante principal para el desarrollo de la investigación: ¿Cuáles son las tensiones jurídicas que ha generado el régimen tributario especial otorgado a las iglesias y confesiones religiosas en Colombia?, pregunta sobre la que orbitaran las siguientes subpreguntas: i) Preguntas de contextualización, ¿Cómo se ha dado la regulación del tributo particularmente frente a los organismos eclesiásticos? ¿Cuáles han sido las posibles razones para mantener un sistema antiquísimo de privilegios tributarios? y, ii) Preguntas de problematización, ¿Qué tensiones jurídicas implica la regulación tributaria especial de las iglesias y confesiones religiosas dispuesta en el artículo 23 del E.T. en Colombia respecto al principio de equidad, progresividad y eficiencia?, ¿Qué aportes ofrece el Análisis Económico del Derecho para evaluar la eficiencia y pertinencia de los beneficios tributarios otorgados a las iglesias y confesiones religiosas en Colombia? Y, ¿Qué mecanismos vigentes permiten el control y supervisión de este fenómeno?

Como se observa los interrogantes centran su intención en el reconocimiento de las tensiones de esta relación tributaria, proposición que tiene un doble carácter, por un lado, la inmersión mínima en la historia del tributo y, por otro, el empalme de este desarrollo en el Estado Constitucional, estructura que evidentemente nos permitirá resaltar las contradicciones que pueden existir entre la regulación tributaria de estos sujetos y los principios constitucionales, tópico que además, permitirá edificar algunas críticas y/o reflexiones del panorama actual, construcción académica que involucra la revisión de figuras vigentes que pueden permitir el control tributario.

Justificación

En Colombia la relación Iglesia y Estado ha sido notablemente estrecha, y precisamente este estado de cosas ha permitido la existencia de ciertas particularidades en la relación tributaria de los entes relacionados, situación que por el natural desarrollo de los sistemas normativos se ha visto involucrado con diferentes elementos de cambio, entre ellos, el actualmente notorio régimen de constitucionalización del derecho. Aquí resalta la importancia de este trabajo investigativo que, a pesar de desenvolverse principalmente desde lo descriptivo, pretende exponer una serie de tensiones presentes entre el sistema contemporáneo del tributo y la continuidad de privilegios con un aparente respaldo constitucional alejado, desde nuestro modo de ver de las propias prescripciones esenciales del derecho tributario.

Por lo anterior, el presente trabajo destaca esencialmente por cubrir ciertos vacíos identificados en el ya escaso panorama de investigaciones sobre el fenómeno particular. Se busca entonces, no solo incluir el panorama normativo que orbita el tema, sino integrar elementos sustanciales de la dinámica tributaria, entre estos la inclusión de elementos constitucionales, normativos, jurisprudenciales y contextual de los privilegios fiscales, permitiendo la crítica y la proposición a partir de las tensiones identificadas, todo sobre la transversalidad teórica ofertada por debates contemporáneos que ponen en la luz pública la serie de beneficios de las iglesias y confesiones religiosas frente a la necesidad del recaudo fiscal, por estas razones, el trabajo cuanta con una novedad y utilidad teórica apenas pertinente que, para este caso parte del AED y el contraste con los principios generales del derecho, escenarios olvidados en la discusión.

Objetivos

Objetivo general

Identificar las tensiones jurídicas derivadas del régimen tributario especial otorgado a las iglesias y confesiones religiosas en Colombia, frente a los principios constitucionales de equidad, progresividad y eficiencia, integrando un enfoque interdisciplinar que incorpore el Análisis Económico del Derecho como herramienta para valorar su eficiencia.

Objetivos específicos

- Analizar la discusión académica respecto al régimen tributario de las iglesias.
- Examinar el desarrollo histórico del tributo en relación con las entidades religiosas.
- Caracterizar el desarrollo legal, constitucional, doctrinal y jurisprudencial que sustenta el tratamiento tributario diferencial otorgado a las iglesias y confesiones religiosas en Colombia, contrastándolo con los aportes del Análisis Económico del Derecho, con el fin de determinar la viabilidad y las razones de permanencia del régimen tributario.
- Relacionar mecanismos de control y revisión del régimen especial de las iglesias y confesiones religiosas.

Marco referencial

Estado del arte

Posterior a la búsqueda bibliográfica que pretende sustentar este trabajo, se logra identificar principalmente tres aspectos esenciales a saber: i) Existe escasa investigación tributaria en relación a la regulación de las entidades religiosas, ii) Las disertaciones que pretenden abordar esta relación, se centran principalmente en la descripción legal y mención jurisprudencial, sin dejar de lado la notoria inclinación ideológica que resta rigurosidad a algunas investigaciones, iii) la mayoría de textos se inclinan a posiciones del estado de instituciones vigentes para la relación Estado-tributario y entidades religiosas, posición que se asume en unos casos con mayor rigurosidad que en otros, justo como lo evidencia el trabajo de Angie Medina, quien aborda la temática basada en referentes teóricos y realidades legales. Ahora bien, este análisis permite establecer por lo menos dos necesidades del debate: i) la revisión de las tensiones del régimen tributario de las iglesias y confesiones religiosas frente a los principios generales del derecho tributario, ii) la inclusión teórica que, para este caso será la inclusión de apartados referentes al Análisis Económico del Derecho, escenario que no excluye el uso de otras fuentes como la doctrina de la DIAN y la relación sumaria de los controles del ente competente de controlar y vigilar a estas entidades.

Conforme lo anterior, se enuncian algunas reflexiones de interés al respecto, que permitirán entender el desarrollo básico de la discusión que será desarrollada con mayor profundidad en el balance autónomo incluido en la disertación. Siguiendo la línea, destaca la disertación de Leidy Yohana Ramírez (2022) en su reflexión titulada “*Carga tributaria en las iglesias y cultos religiosos en Colombia*”, la cual presenta como objetivo principal el acercamiento a la regulación vigente que involucra los deberes tributarios de las iglesias y cultos

religiosos en Colombia, además de adentrarse al fenómeno de las exoneraciones fiscales de estas entidades. Ahora, su estructura metodológica se centra en la recolección y descripción del marco normativo tributario, por lo tanto, puede afirmarse que sus sustentos o bases teóricas quedan resegadas a la no despreciable labor de recolección y explicación del fenómeno. La investigación por otro lado tiene un marco temporal claro pero abiertamente ambicioso, define sus márgenes desde la promulgación del Concordato en 1974 hasta el 2022, año en el cual presenta su disertación; Por ello, consideramos que la autora no logra los fines esbozados en los objetivos del trabajo, pues si bien se hace un breve recorrido sobre la normatividad y algunas sentencias, principalmente de la Corte Constitucional, esta recolección resulta insuficiente para el marco temporal definido, no obstante, teniendo presente que se trata de una mera reflexión académica de especialización, resalta en el trabajo la identificación de jurisprudencia hito, entre las que se encuentran: i) Sentencia T-073 del 2016 y, ii) Sentencia C-027 de 1993, fallos que a pesar de su pronunciamiento respecto a ciertos beneficios que reposan en la iglesia, mantiene el tratamiento preferencial tributario. En esencia, este trabajo ofrece una sumaria introducción a los aspectos generales que regulan a las entidades religiosas, entre ellos, la variedad de impuestos a los que se encuentran exentos y la introducción al debate sobre las reformas de este fenómeno.

Por su parte, Lida Jiménez y Damaris Barrera (2023) en su disertación académica titulada *“Manejo tributario de las iglesias en Colombia”* nos introduce a una reflexión sobre la exención de impuesto vigente en las entidades religiosas, esta vez como producto histórico de la tradición inminentemente católica, lo anterior para introducirnos en la discusión de la viabilidad de reformas legales que permitan alcanzar la igualdad tributaria. Esta investigación tiene como propósito principal la recolección y el análisis de la normatividad que involucra a las comunidades religiosas de altos ingresos económicos, toda vez, que considera que dichos

ingresos no se encuentran distribuidos en debida forma. Las autoras tienen como objetivo ofrecer una comparativa entre los impuestos cobrados a empresas comerciales y las absolutas exenciones tributarias de las entidades religiosas bajo el precepto de la ausencia de lucro en sus actividades, relación que considera desproporcionada teniendo presente el amplio capital de las iglesias.

Ahora bien, se debe resaltar que no se consiguen las intenciones iniciales de explicación histórica y posterior desglose normativo, pues a pesar de que se mencionan algunos hechos y normas vigentes, a nuestra consideración, se trata de la exposición de meros datos no integrados en debida forma, justo como sucede con el trabajo de Leidy Yohana Ramírez, no obstante, teniendo presente que se trata de una reflexión sumaria, se evidencia ciertas virtudes en la introducción al debate sobre las necesidades de pensar en posibles reformas a este régimen de exenciones aparentemente injustificadas y con bajo control del Estado.

Por su parte, Nicolás Godoy, Carlos Trespalacios y Yineth Zamora (2018) en su obra titulada *“Estado actual de los aspectos tributarios de las variadas confesiones religiosas en Colombia”* se plantean objetivos similares a las anteriores disertaciones, diferenciándose principalmente en el abordaje de la libertad de cultos en relación con el derecho de no tributar, factor que contrasta con la observación del papel de la Corte Constitucional respecto a la concreción del principio de igualdad en el tratamiento tributario de la variada gama de religiones. Ahora bien, sobre este trabajo hay que resaltar su intento por ofrecer una contextualización histórica general sobre la relación fiscal de la iglesia, factor que aunque reposa con mayor medida en la exaltación del ejemplo por antonomasia fijado en la constitución de 1886, constituye un esfuerzo por entender las transformaciones de la iglesia respecto al fenómeno del recaudo impositivo, factor que con posterioridad y, de manera concisa contrastara regímenes como el Italiano, el Español y el Alemán, herramientas que permiten comprender en mayor

medida la realidad tributaria de estas instituciones en Colombia. El texto concluye con el repetitivo debate sobre los ingresos recibidos por las congregaciones que, incluso involucran el lavado de activos, tópico que merece debate académico concreto dirigido a la proposición de alternativas viables para el recaudo nacional.

Como se observa, el debate ha oscilado entre la discusión tributaria, las implicaciones con el principio de equidad y la igualdad de cultos, sin embargo, han permanecido en una tonalidad recopilatoria, a pesar de incluir aspectos relacionados con la comparativa internacional del fenómeno. Tal vez, no es hasta el pronunciamiento de Angie Medina (2020) en su artículo “*Derecho a la libertad de cultos. ¿Es legítima la extensión de un impuesto que afecta a entidades religiosas?*”, que se introducen las categorías de R. Alexy para analizar si las intenciones de extender impuestos que afecten a las entidades religiosas transgrede el derecho fundamental a la libertad de cultos, para este propósito también se nutre de autores como Jürgen Habermas respecto a la instrumentalización política de la religión, elemento que parece dejar a estas entidades por fuera de las reglas de la democracia, entre las que se incluye el pago de impuestos. Por lo anterior y teniendo presente la base teórica de su análisis, este artículo ofrece una hipótesis de interés que puede apoyar el trabajo de investigación que se pretende, pues a partir de su base hermenéutica concluye que, si bien la extensión de impuestos a las entidades religiosas implica un obstáculo al ejercicio de la libertad de cultos, esta carga no es lo suficientemente agresiva para la vulneración de este derecho, juicio que se centra en la aplicación del impuesto predial y el impuesto sobre el valor agregado y, que se presenta como medida legítima, razonable y proporcional, apoyando la regulación en materia tributaria sobre las entidades religiosas.

Quizá con el aporte anterior, se podría afirmar que inicia la discusión académica que, luego nuevamente reposa en la línea descriptiva como lo visto en Diana Boyacen y Rocío Vanegas (2019) en su tesis titulada “*Análisis del no pago de impuestos en las iglesias cristianas colombianas*” quien procura centrar su propósito en el análisis de las causas y razones por las cuales las iglesias cristianas no pagan impuestos, elemento que se contrasta con las intenciones se establecer estrategias para evitar el enriquecimiento ilícito, particularmente de las entidades cristianas, todo bajo el propósito de buscar el financiamiento del Estado. Ahora bien, resulta necesario establecer que este trabajo tiene una estructura y recolección documental que resulta necesaria para ampliar la investigación, no obstante, variedad de los juicios esgrimidos resultan notoriamente parcializados, puesto que involucra inminentemente posiciones políticas en el desarrollo de la investigación, por lo tanto, el abordaje de esta fuente secundaria debe asumirse con cautela, toda vez que, no cuenta con un uso riguroso de las fuentes, aun así, hace parte del material bibliográfico que puede tener incidencia en la construcción de un balance investigativo preliminar a la investigación que se pretende.

Si bien la discusión hasta el momento ha girado en torno al marco nacional, surge otra vertiente que se interesa por acudir a los escenarios locales, donde esta relación también tiene incidencias surgidas en la autonomía fiscal de ciertos asuntos impositivos, por esto, Carlos Ortega y Andy Suarez (2018) en su tesis titulada “*Evolución normativa y jurisprudencial de la carga impositiva tributaria del impuesto predial a las iglesias en Colombia*” define su interés respecto al margen municipal en la imposición tributaria a las entidades religiosas, esto resulta interesante y, seguramente se debe al análisis de la bibliografía disponible, toda vez que, son escasas las investigaciones que aborden esta particularidad. Entonces, bajo esta óptica la investigación ofrecida tiene un tinte centralmente descriptivo y socio jurídico, que pretende

estudiar la evolución normativa y jurisprudencial del fenómeno, propósito que tiene como margen temporal el surgimiento del último concordato en 1974 hasta el 2018, tópico se logra bajo el sacrificio de elementos analíticos del problema, no obstante, quizá esta es la disertación que con mayor compromiso realiza la construcción de una línea jurisprudencial clara, labor que será de amplia utilidad para la investigación que se pretende.

Por otro lado, tal vez desde un trabajo más integral, la autora Valentina Rentería (2022) en su texto *“Propuesta Lege Ferenda para considerar a las congregaciones e instituciones religiosas como contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario especial (RTE) en Colombia”* nos introduce a un análisis sobre la viabilidad de unificación de las iglesias pertenecientes al régimen de las entidades sin ánimo de lucro no contribuyentes declarantes, al Régimen Tributario especial, lo anterior bajo el propósito de incrementar la transparencia respecto a los ingresos acumulados por sus actividades. Propósito que desarrolla a partir del estudio de los comentarios de la comisión de expertos de la reforma tributaria 1819 de 2016, elementos que se compaginan con un análisis comparativo de países como Argentina y Chile, abordaje que le permiten concluir con una fuerte crítica a la continuidad de beneficios tributarios sustentados en razones meramente dogmático-eclesiásticas, labor destacable muy a pesar de su adscripción reiterativa a las recomendaciones de la comisión de expertos.

Bajo el propósito de ampliar la gama de investigaciones y alejándonos parcialmente de la órbita particular, finalizamos con el trabajo doctoral de Luisa Martínez (2016) titulado *“Ejercicio de la potestad de inspección, vigilancia y control de las personas jurídicas canónicas en Colombia”*, investigación que nos centra en el espectro del control interno que ejerce la iglesia católica en particular, facultad que se encuentra avalada según el juicio de la autora en el concordato celebrado entre la santa sede y el Estado Colombiano. La disertación se concentra en

la inspección, vigilancia y control del funcionamiento de estas entidades adscritas a fines y objetivos canónicos delimitados, potestad que fue delegada por el propio Estado. Propuesta que, aunque alejada del foco de nuestra investigación, nos permite entender la regulación interna que ha adoptado la iglesia católica en el control de sus congregaciones, trabajo de vigilancia y control que, entre otras cosas, permite observar ciertas directrices tendientes a procurar la transparencia en el apego de las funciones naturales de las congregaciones religiosas, tópico que a su vez permite establecer una comparativa entre el escenario católico y las demás congregaciones destinadas al culto, diferencias que resultan imprescindibles para entender el fenómeno en su integridad.

Conforme a esta breve integración parcial del estado del arte, se concluyen por lo menos los siguientes aspectos: i) Si bien en algunos trabajos se toca el tema de los principios, estos parecen quedar únicamente en la relación básica de equidad e igualdad, lo que deja el espacio al estudio de los principios del derecho tributario, ii) No existen referencias a la doctrina de la DIAN que desde su aspecto fáctico a nuestro modo de ver resulta fundamental para integrar la revisión de estos sujetos No Contribuyentes Declarantes, iii) Existe una tendencia meramente descriptiva, sin crítica ni reflexión profunda, esto debido a que variedad de los trabajos corresponden a disertaciones de especialización o se ciñen a la línea de la contaduría que buscan una exposición del régimen tributario, iv) algunos trabajos centran su foco mayormente a la laicidad y neutralidad del Estado, v) se evidencia ausencia de discusión intertextual, es decir no existe referencias entre los trabajos de los investigadores, lo que deja una sensación de silencios deliberados, vi) falta de referencia detallada a los mecanismos de control y, vii) se evidencia la ausencia de referencia histórica rigurosa, que permita conocer el desarrollo de la dupla iglesia y tributo. Esgrimidos estos puntos, queda clara la ruta a seguir en la discusión que oscilara entre la

sistematización, crítica, identificación de tensiones, inclusión de principios relacionados y el uso transversal de algunas bases del AED.

Marco teórico

Para este apartado, resulta importante resaltar que la investigación tendrá como fundamento teórico principalmente las líneas tendientes al Análisis Económico del Derecho, visibles en los aportes ofrecidos por Daniel Alejandro Monroy (2023) en el libro *“Análisis económico del derecho. Fundamentos y Escuelas”* y Paulo Caliendo en su disertación *“Derecho tributario y análisis económico del derecho. una visión crítica”* autores que proporcionaran el recorrido teórico de dicha corriente de interpretación basada en la revisión de los efectos de la normatividad, tópico de interés que auxilia los diferentes juicios que puedan ser esgrimidos en la investigación.

No obstante lo anterior, se tendrán también como fuente teórica las discusiones y recopilaciones ofertadas en trabajos como el *“Tratado de Derecho Tributario”* Dirigido por Andrea Amantucci y el libro *“Fundamentos de la Tributación”* coordinado por Eleonora Lozano Rodríguez, al igual que las obras ofrecidas por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario como la compilación del libro denominado *“Derecho Tributario”* que traen consigo una serie de bases necesarias para introducirse en la discusión tributaria.

Marco conceptual

Resulta evidente que en el transcurso de la investigación resalten principios y estrictas reglas tributarias. Por lo anterior, resaltan los siguientes conceptos:

Impuesto de renta

El impuesto sobre la renta es un gravamen de carácter obligatorio para personas naturales y jurídicas debido a su relación legal establecida en el Estatuto tributario, que recae sobre las

utilidades generadas durante el desarrollo de actividades de carácter netamente económico en un período determinado, siempre que estos sean susceptibles de aumentar su patrimonio, incluyendo las ganancias ocasionales y remesas. Este impuesto de carácter nacional tiene como principal responsable de su recolección al Estado que, para el caso particular se encuentra a cargo de la DIAN como entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Elementos esenciales del tributo

Hecho generador. En esencia, el hecho generador representa el apelativo que esconde la configuración de hipótesis o supuestos de hecho de tipo legal que configura ciertos escenarios preestablecidos como momentos de origen de la obligación tributaria. No obstante, el concepto es acreedor de tres dimensiones fundamentales a saber: i) el aspecto material, ii) el aspecto espacial y, iii) el aspecto temporal, precisamente la concurrencia de estos tres elementos es lo que define la existencia del supuesto jurídico que origina la obligación tributaria.

Ahora bien, estos elementos fueron desarrollados por el Consejo de Estado en la Sala de lo Contencioso Administrativo con radicado 23001-23-31-000-2007-00504-01(19035), donde se establece que, el aspecto material se refiere a la descripción abstracta del hecho que el contribuyente lleva a cabo o de la situación en la que se encuentra. Por otro lado, el aspecto espacial determina precisamente el lugar donde el contribuyente o el sujeto obligado realiza dicho hecho o se encuentra en la situación descrita en el aspecto material, o bien el sitio en el que la ley considera que el hecho ha ocurrido o la situación se ha producido. Finalmente, el aspecto temporal señala el momento en que se configura el hecho generador, aquel en el que el legislador entiende que se ha cumplido la descripción del comportamiento objetivo contenido en el aspecto material.

Base gravable. La base gravable representa centralmente el valor sobre el que se determina el monto de la obligación tributaria.

Tarifa. La tarifa se establece como el monto o magnitud aplicable a la base gravable determinada y, en virtud de la cual se establece el valor final en dinero que debe ser pagado al contribuyente. (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-155,2003)

Sujeto activo. El sujeto activo como máxima tributaria recae en cabeza del Estado, quien se encuentra legitimado para el recaudo ante la configuración de las prescripciones establecidas como hecho generador.

Sujeto pasivo. El sujeto pasivo comprende a los sujetos legitimados como contribuyentes y no contribuyentes, personas naturales y jurídicas sobre las que recae la obligación determinada, es decir, representa al deudor de la obligación tributaria. (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-009,2003)

Principio de equidad tributaria

El principio general de referencia se encuentra consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, precepto que entre otras cosas incluye el principio de eficiencia y progresividad y, la no procedencia de la irretroactividad en materia tributaria. Ahora bien, desde nuestra perspectiva se trata de una manifestación plena del principio de igualdad en materia fiscal, congregación que implica la garantía de tratamientos justos y proporcionales en la atribución de cargas fiscales. Lo anterior implica una definición en sentido general, puesto que la Corte Constitucional, en la Sentencia C-183 de 1998 ha caracterizado el propósito de este principio que, en esencia se centra en la limitación del poder tributario del Estado, esto quiere decir que regula los escenarios de arbitrariedad y promueve la redistribución equitativa de la fiscalización mediante la progresividad. Lo anterior representa que, a mayor capacidad

económica de los sujetos, mayor debe ser la contribución, lo que también define que entre menores ingresos el tratamiento debe ser diferenciado, bajo este fenómeno la Corte Constitucional se ha dotado del juicio de proporcionalidad para su análisis.

Principio de eficiencia tributaria

En esencia, este principio pretende la maximización del recaudo fiscal procurando el menor costo posible, lo que implica agilidad y efectividad en el sistema de recaudo conducido principalmente por la DIAN, además, implica la intención de mantener al margen los niveles de evasión o cualquier otro mecanismo que pretenda afectar el recaudo.

Abuso en materia tributaria

El abuso en materia tributaria, regulado por el artículo 869 del Estatuto tributario, se refiere puntualmente a los escenarios que involucran actos jurídicos artificiosos, bajo el propósito de ocultar la naturaleza comercial, todo bajo el fin de sacar provecho tributario.

Entidades Sin Ánimo de Lucro

Según definición emitida por la DIAN en concepto 100202208-481 [906833] de 2018, además de lo dispuesto en el estatuto tributario “Las entidades sin ánimo de lucro justifican su existencia en la medida que ayudan al Estado en el cumplimiento de las finalidades que le han sido atribuidas por el artículo 2 de la Constitución Política de 1991, esto es, servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.” Como se observa resaltan dos características principales: i) La ausencia de ánimo de enriquecerse, ii) El enfoque altruista o

comunitario, elementos esenciales, que en caso de modificación de la naturaleza implicaría la mutación de la figura tributaria.

Marco legal

Principalmente la investigación tiene como foco el análisis de los preceptos generales o de optimización dispuestos en el Artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, podría decirse que la disertación parte de su análisis para posteriormente contrastar el fenómeno de beneficios tributarios que reposan en las entidades religiosas. Lo que implica profundizar en el Concordato ratificado por la Ley 20 de 1974; el Decreto Ley 624 de 1989 / Estatuto tributario; Ley 133 de 1994 / Ley igualdad religiosa; Ley 14 de 1983 / Se fortalecen los fiscos municipales; conjunto normativo que se complementa con la jurisprudencia disponible sobre el tema como la C-027 de 1993; C-467 de 1993; Sentencia C-227 de 2002; Sentencia C-504 de 2002, entre otras que serán zanjadas en el análisis de la jurisprudencia disponible.

Metodología

La investigación tiene como propósito principal la recolección de información que permita observar las tensiones generadas por los privilegios tributarios a las entidades confesionales y el desarrollo actual de derecho tributario, factor que se pretende contrastar con las herramientas disponibles para garantizar el control tributario. Tópico que se pretende desarrollar bajo la revisión de investigaciones históricas sobre el tributo, investigaciones sobre la relación entre derecho tributario e iglesia, para finalmente contrastar con las razones evidenciadas en los desarrollos jurisprudenciales sobre la relación particular, factor que permitirá evidenciar una serie de tensiones necesarias para observar a partir de las bases teóricas escenarios de viabilidad regulatoria.

Entonces, bajo este precepto la investigación también explorará el desarrollo de la relación Iglesia y Estado, elemento que será desarrollado bajo la revisión principal de fuentes secundarias de tipo histórico, que contienen parte de la evolución del tributo y el desarrollo del derecho tributario contemporáneo. También el estudio se limitará al marco jurídico colombiano, revisando la legislación, la doctrina y el precedente de la Corte Constitucional extendidos temporalmente desde 1993 al año 2024, relacionados con los beneficios fiscales confesionales y la información disponible, esto sin profundizar en otros beneficios no fiscales ni realizar un análisis comparativo con otros países, toda vez que, el objetivo principal resulta de observar las tensiones internas del sistema tributario.

Ahora, para conseguir el propósito particular, quizá el método más adecuado para abordar el problema, se centra en una investigación de tipo jurídico-sistemático, que involucre principalmente el análisis cualitativo en lo relacionado con las prescripciones e identificación de tensiones, particularmente dirigido a observar la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional

y doctrinal ofrecida por la DIAN según la producción vinculada al régimen tributario de las iglesias y confesiones religiosas. Factor que se complementa con algunos pronunciamientos con enfoque histórico que pretenden mostrar el desarrollo de la relación reseñada, por lo tanto, este método permitirá abordar la regulación fiscal confesional en Colombia mediante una revisión de leyes, jurisprudencia y análisis constitucionales, todo con el propósito de entender la justificación de la permanencia de esta situación particular enmarcada en el campo de las exenciones fiscales que abiertamente tienen un impacto sobre la equidad, progresividad y eficiencia del sistema tributario colombiano, tensiones evidentes en el desarrollo del derecho tributario.

Teniendo presente la dificultad de la sistematización de la información, la recolección se realizará mediante la construcción de una base de datos relacionada con categorías, toda vez que, esto permitirá un mejor manejo de la información a la hora de la redacción de la tesis. Por lo tanto, esta caracterización se realizará tanto de la fuente primaria de carácter legal como jurisprudencia tributaria y conceptos-oficios de la DIAN, además de la fuente secundaria que dotará naturalmente de contexto y categorías teóricas la investigación. Ahora, como criterios de exclusión de fuentes, se tomará de manera principal la falta de pertinencia temática ante la ausencia de relación directa con los problemas u objetivos de la investigación y, de forma secundaria, aquellas con carencia de rigor metodológico que, si bien serán objeto de inclusión en el balance, procurarán no ser incluidas en el grueso del trabajo.

No obstante, lo anterior, el análisis de la información se centrará en el estudio específico de fuentes secundarias, todo con la intención de relacionar las posibilidades y límites de la relación tributaria. Elemento que junto con la información sistematizada nos permitirá observar los cambios jurisprudenciales y tendencias respecto de los beneficios tributarios, factor de

importancia en el contraste de la información perteneciente a la práctica judicial, el análisis teórico constitucional y el derecho tributario. Este análisis permitirá cumplir con los propósitos de investigación planteados, proporcionando un acercamiento completo a las tensiones entre Estado y organizaciones confesionales frente al fenómeno tributario que rodea las actividades sociales.

Pretendiendo un cierre metodológico, plateamos como elemento transversal de la investigación, la inclusión de algunas estipulaciones básicas ofertadas por el Análisis Económico del Derecho (AED), principalmente las relacionadas en el libro de Daniel Alejandro Monroy Cely (2023) que relaciona una especie de test estructurado de forma silogística, donde se establecen tres premisas a saber: i) Premisa normativa (ideal), ii) Premisa positiva (Propuesta y consecuencias) y, iii) conclusión (Identificación de la distancia entre el ideal y las consecuencias), esto como punto de partida a eventuales investigaciones que incluyan análisis econométricos que permitan avanzar la discusión por esta línea que se propone como foco necesario para comprender el régimen tributario de las iglesias y confesiones religiosas.

Grosso modo, el alcance de la investigación es de naturaleza descriptiva y prescriptiva principalmente. Resulta descriptiva en la medida en que se orienta a la identificación, interpretación y sistematización del estado normativo, constitucional y jurisprudencial vigente en materia tributario; por su parte, resulta prescriptiva, en cuanto incorpora componentes críticos y propositivos que busca contribuir al desarrollo doctrinal y al perfeccionamiento del debate jurídico escaso que involucre el tratamiento fiscal diferencial, permitiendo así matizar las tensiones existentes dentro del sistema tributario contextualizado.

Resultados y discusiones

Los resultados esperados de esta investigación buscan proporcionar un análisis detallado sobre las razones principalmente jurídicas que han permitido la permanencia de los privilegios tributarios otorgados a las organizaciones religiosas en Colombia. Se espera identificar cómo estas exenciones fiscales han implicado tensiones en el sistema tributario, evaluando si contravienen los principios constitucionales del derecho tributario. Además, se anticipa una revisión crítica de las reformas legislativas y las decisiones jurisprudenciales de la Corte Constitucional, identificando posibles tensiones entre los principios constitucionales modernos y las exenciones históricas. El estudio también pretende aportar elementos para el debate sobre la sostenibilidad y justicia del sistema tributario colombiano en el contexto de la tributación confesional, y sugerir posibles cambios normativos para lograr una mayor racionalidad fiscal y, por tanto, recaudo.

Balance de las tensiones: Un acercamiento al debate académico.

El régimen constitucional, según el relato histórico generalizado, proviene de un problema de naturaleza tributaria que tuvo una solución aparente en el descontento y la convencionalidad o pactismo, factor que naturalmente involucra la antesala del tributo: el fenómeno de las obligaciones. Es por esto que, a pesar de la escasa investigación en materia tributaria – Por supuesto, respecto a otras áreas del derecho – la fiscalización y el sistema de hacienda pública tiene una incidencia fundamental en la sociedad y, por tanto, representa mérito su investigación. Por ello, este apartado pretende desde la particularidad de la presente disertación, ofrecer un panorama general del fenómeno académico que se ha desarrollado desde el contexto colombiano – además de romper la rigidez de un estado del arte convencional – tópico fundamental para que el lector se introduzca en el debate académico vigente y observe las vicisitudes de las tensiones planteadas. Entonces, entre otras cosas, ofrece un primer aporte esclarecedor para continuar con la discusión del tratamiento tributario del fenómeno religioso en Colombia. Por ello, abrimos la puerta, desde un marco estructurado a la continuidad de la discusión.

Justo como se aclaró, el debate académico tributario resulta escaso, lo que implica que la fórmula: Estado, Tributo y entidades religiosas, represente un apartado casi inhóspito para la investigación – aun cuando resulta un tema de alto debate político – elemento que refleja riesgos y beneficios, toda vez que, la falta de intervención académica rigurosa permite una mayor posibilidad de aporte, pero la escasez de debate vuelve agreste su punto de partida. No obstante, es pertinente resaltar que en Colombia este tipo de discusiones no son nulas, pues existen variedad productos académicos que han pretendido un acercamiento al fenómeno y, por tanto, a la discusión pública y política que si resulta más abundante.

Así pues, posterior al escrutinio bibliográfico que pretende sustentar este trabajo, se logran observar principalmente tres aspectos esenciales: i) Existe escasa investigación tributaria en relación a la regulación de las entidades religiosas, ii) Las disertaciones que pretenden abordar esta relación, se centran principalmente en la descripción legal y jurisprudencial del fenómeno, sin dejar de lado la notoria inclinación ideológica que resta rigurosidad a algunas investigaciones, iii) la mayoría de textos se inclinan a posiciones del estado de instituciones vigentes para la relación Estado-tributario y entidades religiosas, posición que se asume en unos casos con mayor rigurosidad que en otros, justo como lo evidencia el trabajo de Angie Medina, quien aborda la temática basada en referentes teóricos y realidades legales; el artículo de María Dávila, Nina Chaparro, Alejandro Rodríguez y Rodrigo Uprimny, que se introduce desde el laicismo para evidenciar la contradicción de preceptos constitucionales; también resalta la caracterización realizada por Manuel Ballesteros y Henry Rivera; Cristian Camilo Agudelo Pérez, en su introducción al panorama local y, Laura Giraldo Calvache y Carlos Alberto Forero Mendoza, quienes abordan el fenómeno desde una perspectiva más contextual.

Ahora bien, este análisis preliminar de la doctrina permite observar las grietas que habilitan la continuidad de la discusión académica, por esto, abordar la revisión de las tensiones derivadas de la especialidad fiscal de las entidades religiosas (Sujetos no contribuyentes declarantes) frente a los principios constitucionales de eficiencia, progresividad y equidad en materia tributaria resulta imprescindible, pues si bien no es un escenario desconocido, si ha sido un campo caracterizado por la falta de cohesión y sistematización, vacío que pretende ser subsanado, por lo menos parcialmente, desde una integración de principios excluidos de la discusión, su contraste con teorías económicas del Estado moderno y, por supuesto, la inclusión sobre los controles por parte del ente competente (DIAN) a las entidades señaladas.

Zanjada la primea apreciación y forjada la estructura del balance, se evidencia que la controversia académica ha tenido predominancia en la línea positiva que implica esencialmente la descripción del actual régimen tributario de las iglesias, tópico que se complementa con breves críticas y, en algunos casos con direccionamientos tendientes al control e imposición únicamente de las iglesias protestantes, sin embargo, resultan escasos los análisis propositivos y teóricos con rigor científico, toda vez que, la controversia del tema ha invadido y parcializado algunos de los trabajos, con esto no se pretende afirmar que resulta posible la expugnación subjetiva del trabajo investigativo, sino que termina sacrificándose el rigor científico acosta de un desacuerdo notoriamente personal. En este sentido, concluido el primer apartado centrado en la sustancia de algunas de las investigaciones, el recorrido bibliográfico realizado también permite establecer que existe una tendencia metodológica enquistada en el formalismo nominal, ya que la mayoría de los aportes se centran en describir el fenómeno justo como se observa, factor que como se ha mencionado, implica la ausencia de filtros hermenéuticos que permitan problematizar la discusión, salvo algunos aportes que serán resaltados a detalle con posterioridad. Por ello, encontramos una primera grieta: La ausencia teórica del fenómeno.¹

Ahora bien, la relación Estado-Iglesia ha sido ampliamente abordada por la historiografía, por ende, las formas de interpretación de este fenómeno han variado a lo largo del tiempo, alternativas que se relacionan con la mutación de la estructura del Estado, las simetrías y asimetrías entre la Nación y las regiones, las interpretaciones condicionadas a momentos políticos, las variantes historiográficas, etc. Lo que ha implicado unidad discursiva y constante fragmentación historiográfica, factor apenas natural del debate académico. No obstante, lo

¹ Desde nuestra perspectiva resulta evidente que este es un defecto-patrón, pues la máxima sobrevive en la mayoría de las investigaciones. Hay que recordar que el enfoque teórico resulta la bisagra o foco orientador entre la fuente primaria (Ley/Jurisprudencia/Doctrina) y la intención de problematización, formula garante de un mínimo de análisis y, por tanto, avance en la investigación. Sin embargo, hacer hablar a la fuente no es una tarea sencilla.

mismo no ha ocurrido desde la investigación jurídica, donde dicha relación parece ser insignificante en la actualidad, por esto mismo, el debate ha ocupado en mayor medida la discusión política y mediática que la académica analítica. En virtud de lo expuesto, surge la necesidad de observar de cerca la escasa discusión en materia jurídica de una relación que, a nuestro modo de ver, se encuentra expirada.

A propósito de la discusión introductoria, este balance procura hacer hablar a los autores, observar tendencias, identificar la línea o líneas del debate – sobre las cuales ya nos hemos anticipado – observar los silencios y, nuevamente, abrir la discusión. Entonces, bajo este propósito, extraído de la costumbre o hábito de los historiadores para apertura las investigaciones, se consolida este apartado cuya organización corresponde a un esquema cronológico de la producción académica, resaltando la premura del análisis cualitativo que busca esclarecer la discusión del fenómeno tributario en relación con el espectro religioso en el ojo académico.

Bajo la intención de aproximarse a la dinámica investigativa, nos alejamos en un primer momento de la discusión tributaria directa y exploramos un análisis de interés que recaerá particularmente sobre los sujetos canónicos de la congregación reconocida por ley: la iglesia católica. Precisamente el trabajo doctoral de Luisa Martínez Sánchez (2016) titulado *“Ejercicio de la potestad de inspección, vigilancia y control de las personas jurídicas canónicas en Colombia”*, nos centra en el espectro de la vigilancia interna que ejercen la iglesia en mención, facultad que se encuentra avalada según el juicio de la autora en el concordato celebrado entre la Santa Sede y el Estado Colombiano. La disertación se concentra en la inspección, vigilancia y control del funcionamiento de estas entidades adscritas a fines y objetivos canónicos delimitados, potestad que fue delegada por el propio Estado.

Si bien la propuesta se encuentra alejada del foco de nuestra investigación, nos permite entender el ordenamiento interno que ha adoptado principalmente la iglesia católica en el control de sus congregaciones, trabajo de vigilancia y control que, entre otras cosas, devela ciertas directrices tendientes a procurar la transparencia en el apego de las funciones naturales de las congregaciones religiosas, tópico que también permite establecer una comparativa entre el escenario católico y las demás entidades espirituales destinadas al culto. Encontrándonos diferencias imprescindibles para entender el fenómeno en su integridad, toda vez que, el margen de diferenciación resulta observable inicialmente en las categorías jurídicas de las iglesias y confesiones religiosas. Ahora bien, aunque su metodología permanece en la descripción, tal vez es esta la investigación que apertura la temática tributaria especial de las iglesias de forma indirecta, pues dedica apartados para introducirse en las vicisitudes del tratamiento fiscal, gestión que es realizada mediante el foco del concordato de 1974. Por estas razones, resalta la mixtura analítica de sus objetivos que entremezcla legislación canónica y la legislación civil, intención que concluye con aportes para mejorar la administración interna de las entidades eclesiales. A pesar de lo tangencial de la discusión tributaria, este texto se acerca someramente a algunas de las obligaciones formales en materia fiscal, aun cuando mediaba un escenario de discusión que tendió al periodo reformativo en materia tributaria del año 2016.

A propósito del núcleo de este balance y, bajo un contexto de discusión nacional en materia fiscal, surge con un enfoque fresco y suigeneris por tratarse de las primeras investigaciones en la materia, el análisis comparativo internacional ofertado por la tesis de pregrado en contaduría denominada “*Caracterización del régimen tributario para los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas en Colombia versus los lineamientos a nivel internacional*” (Ballesteros y Rivera, 2017) en la que logran empalmar el fenómeno

tributario de las entidades religiosas al parangón entre otros sectores de América como Estados Unidos, México y Chile, además de algunos países del continente Europeo (Derecho comparado). Lo anterior, bajo el propósito principal de desarrollar el contraste de las características principales de nivel organizacional, financiero y tributario de los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas en Colombia, permitiéndole con esto observar el fenómeno desde una perspectiva macro, que da cuenta de unas máximas en el trato diferencial frente a este tipo de entidades. Vale señalar que, si bien el trabajo reposa en una metodología inductiva de carácter descriptivo, logra su cometido de caracterización de las entidades religiosas en su vertiente tributaria, estructura que le permite identificar con mayor solidez una serie de dificultades en el género de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL), entre las que se encuentra la conceptualización de las actividades propias de las organizaciones de esta naturaleza como patrón angular de las dificultades del control adecuado de los órganos de vigilancia, factor que se adiciona a la triple división de las ESAL: i) Régimen de tributación especial, ii) no declarantes no contribuyentes y, iii) Declarantes no contribuyentes, donde se encuentran las instituciones religiosas que, a su vez, parecen tener un tratamiento diferencial entre la iglesia católica y las demás tipologías religiosas.

En fin, resulta evidente que incluso a nivel internacional las comunidades espirituales han tenido un tratamiento fiscal diferenciado frente a otros órganos, las razones de este estado de cosas, desde nuestra perspectiva puede verse como una secuela histórica de la estrecha relación Iglesia-Estado, que ha permitido la permanencia de la supremacía institucional de la entidades religiosas bajo beneficios tributarios con escaso control Estatal, factor que afecta las finanzas públicas justificado en la excusa legítima de la protección de libertades religiosas que ponen en juego la neutralidad del Estado, tensión expuesta y detalla 5 años después en el texto “*Iglesias,*

impuestos y gasto público: las grietas económicas del Estado laico en Colombia” (Dávila et al., 2022). Ahora, este texto también resalta por el análisis supranacional que permite observar como otros países han manejado el control de esos asuntos y, por tanto, aperturas propuestas para mantener un mayor control sobre las entidades señaladas que, como bien lo resaltan los autores se encuentra prácticamente fuera del visor Estatal.

Como se ha mencionado, el balance pretende integrar la discusión del régimen tributario de las entidades religiosas, por ello, también hacemos mención sumaria de la disertación de Heyler Arbey Giraldo Caballero (2017) titulada “*Rentas Exentas Desde La Perspectiva Eclesial*” que, bajo un propósito similar de la mayoría de las investigaciones, pretende inmiscuirse en las vicisitudes fiscales del fenómeno eclesial, propósito que desde nuestro modo de ver, no consigue a cabalidad, pues a pesar de que pretende únicamente ofrecer una explicación general, esta se queda en meras menciones entorno a la problemática, donde resaltan citas de periódicos, algunas referencias históricas y sumarias acotaciones jurídicas. Esto se justifica parcialmente, ya que se trata de un trabajo de grado para optar por el título de contador público y, por tanto, implica que no exista mayor rigurosidad en el análisis jurídico – al menos para este caso –, a pesar de la necesidad del entendimiento del mismo en esta área del conocimiento.

Entonces, este texto también pertenece a la hermética intención de la investigación descriptiva, que si bien trae consigo múltiples aportes, este únicamente recopila y enuncia algunos datos carentes de una cohesión integral, tópico visible también en su intento por historiar basado en el parafraseo de algunos autores de la historiografía colombiana. Bajo la intención de finiquitar este apartado, podría resaltarse el intento por entablar una crítica al régimen de exenciones, basado principalmente en los argumentos de las comisiones de expertos y en los asuntos noticiosos de la elusión y evasión de impuestos de las entidades señaladas, temática que

hasta el momento es un patrón común de todas las investigaciones por tratarse de un problema evidente.

Tal vez, otro de los textos relevantes sea la tesis de pregrado en derecho titulada “*La exención tributaria de los cultos religiosos en Colombia*” (Giraldo y Forero, 2018) afirmación que a pesar de lo conciso del texto amerita ovación, pues resulta uno de los pocos trabajos que se pronuncia respecto al fenómeno de una forma organizada y clara, lo que aporta un valor significativo a su trabajo en la continuidad del debate académico. En este sentido, bajo un propósito definido en la intención de buscar la causa jurídica en el estado social de derecho que permite la justificación de la exención tributaria, los autores con notoria experticia – sobre todo en el desarrollo de la descripción normativa – inician su disertación con un apartado histórico y político que, a pesar de encontrarse dentro de sus objetivos, lo desarrollan de una forma somera centrada en aspectos hito que no tienen incidencia en el fenómeno tributario pero que, sin embargo, logran ofrecer un contexto general al lector de las líneas políticas, económicas e ideológicas que han tenido incidencia legal a lo largo de la historia de lo que hoy conocemos como Colombia, precisamente este es el esfuerzo que destacamos, ya que permite un acercamiento contextual.

Cabe resaltar, que este texto se torna relevante por la apertura de algunas incógnitas sobre el impuesto a la sobre tasa ambiental que, como lo veremos, fue desarrollado con mayor detalle por el texto de Cristian Camilo Agudelo Pérez en su tesis de maestría de la misma universidad, lo que revela la tendencia descriptiva de línea sistemática que contribuye a la investigación. Precisamente sobre la identificación de ese patrón, el trabajo objeto de discusión resalta por la inclusión de debates legislativos, pues como se puede observar su intención se centra principalmente en descubrir las grietas que permiten en un Estado aparentemente laico la

supervivencia de este tipo de exenciones, propósito que se concluye con una posición historicista, toda vez que, legitima la permanencia de las exenciones por el hecho de existir una tradición histórica que hace parte de la idiosincrasia colombiana, pues según afirma los autores, existen valores de muchas personas con tendencia a permanecer en el propósito de cultivar la espiritualidad, posición de la que evidentemente nos alejamos por considerarla problemática principalmente en términos jurídico-tributarios, pues existen principios que priman sobre un arraigo histórico que no basta para legitimar la permanencia, juicio que además, se nutre de un aspecto social que llama al replanteamiento de estas premisas ante la crisis institucional de las entidades religiosas (Masferrer, 2009).

Ahora, pasando del marco preliminar ofrecido por los anteriores textos, quizá esta es una de las pocas investigaciones con carácter regional, Carlos Ortega y Andy Suarez (2018) en su tesis de pregrado en derecho titulada *“Evolución normativa y jurisprudencial de la carga impositiva tributaria del impuesto predial a las iglesias en Colombia”* (2018) define un tema de interés respecto al margen de la autonomía municipal en la imposición tributaria a las entidades religiosas, esto resulta interesante y, seguramente se debe al análisis de la bibliografía disponible, toda vez, que no existe otra investigación que aborde este tema particular, salvo el direccionamiento a la sobre tasa ambiental de Cristian Camilo Agudelo. Entonces, bajo esta óptica el trabajo ofrecido tiene un tinte centralmente descriptivo y socio jurídico, que pretende estudiar la evolución normativa y jurisprudencial del fenómeno, propósito que tiene como margen temporal el surgimiento del último concordato en 1974 hasta el 2018, tópico que a nuestro modo de ver se logra bajo el sacrificio de elementos analíticos del problema; no obstante, quizá esta es la disertación que con mayor compromiso realiza la construcción de una línea jurisprudencial clara, labor que será de amplia utilidad para le investigación que se pretende,

pues permite la materialización del contraste de la información recolectada, además de permitirnos observar superficialmente cómo funciona la escala rigurosa del sistema tributario que desciende del orden nacional al municipal. Por estas razones, el trabajo resulta de interés, aporta al debate que hasta el momento se ha centrado en el marco nacional, apoyándose de premisas similares como la identificación del estado laico, el concordato y la sistematización de exenciones tributarias, lo que les permite ofrecer la descripción del escenario relacional entre derecho tributario, libertad religiosa y administración fiscal territorial.

Como se logra observar, hasta el momento la discusión tiene un consenso sobre la problemática que permanece directa e indirectamente en mayoría de investigaciones: Tensiones sobre la permanencia del tratamiento diferencial. Situación que tiene algunas salvedades notorias en el texto de Luisa Martínez, Diana Boyacen y Roció Vanegas y Cristhian Camilo López, quienes desde su investigación consideran viable la permanencia de este tratamiento fiscal o directamente consideran que este solo debe recaer sobre la iglesia católica. No obstante, lo anterior, resulta claro que la tendencia se centra en la crítica de la permanencia de estas figuras que pueden aportar al fisco, situación que desde nuestro análisis se debe a la puesta en escena de la reforma tributaria del año 2016 y la difusión mediática que incluye las recomendaciones desde la comisión de expertos, tópico que dota de respaldo económico algunos de los juicios emitidos por las investigaciones objeto del debate. Precisamente realizamos esta afirmación partiendo de la ausencia de análisis de principios y de línea teórica, pues si bien hay algunas menciones al precepto de laicismo, no existe un acercamiento más allá de las recomendaciones técnicas y los hechos noticiosos de elusión fiscal.

A pesar de la tendencia descriptiva, el debate sobre el tema continua en alza en el escenario político y, se mantiene en el campo académico, donde las tendencias descritas se

siguen consolidando. Nicolás Godoy; Carlos Trespalacios y Yineth Zamora (2018) en su obra titulada *“Estado actual de los aspectos tributarios de las variadas confesiones religiosas en Colombia”* plantean objetivos similares a las anteriores disertaciones, diferenciándose principalmente en el abordaje de la libertad de cultos en relación con el derecho de no tributar, factor que contrasta precisamente con las intenciones de observar el papel de la Corte Constitucional respecto a la concreción del principio de igualdad en el tratamiento tributario de la variada gama de religiones. Ahora bien, sobre este trabajo hay que resaltar su intento por ofrecer una contextualización histórica general sobre la relación fiscal de la iglesia, factor que aunque reposa con mayor medida en la exaltación del ejemplo hito de la constitución de 1886, constituye un esfuerzo por entender las transformaciones de la iglesia respecto al fenómeno del recaudo impositivo, componente que con posterioridad y, de manera concisa contrastará regímenes como el Italiano, el Español y el Alemán, herramientas que permiten comprender en mayor medida la realidad tributaria de estas instituciones en Colombia, pero que mantienen los patrones de derecho comparado de las primigenias investigaciones sobre el tema. En fin, el texto concluye con el repetitivo debate sobre los ingresos recibidos por las congregaciones que, incluso involucran el lavado de activos, tópico que merece debate académico concreto dirigido a la proposición de alternativas viables para el recaudo nacional y control fiscal.

Ahora, en este punto vale la pena plantear un estado de cosas frente al debate: la academia utiliza el campo de investigación ocasionalmente para hacer trascender su postura moral respecto al tema. Seguramente por estas razones, variedad de disertaciones de especialización en derecho y otros productos académicos no son citados por artículos con mayor rigurosidad como el ofrecido por los autores, Rodrigo Uprimny, María Dávila, Nina Chaparro y Alejandro Rodríguez (2022) en uno de los artículos que integra la importante reflexión del libro

titulado “*Estrategias de resistencia para defender y reflexionar sobre la laicidad en América Latina*” de la colección Dejusticia, donde la fuente base de investigación es el trabajo en contaduría de Manuel Ballesteros y Henry Rivera, indicador interesante sobre la investigación desde la especialidad jurídica. La anterior afirmación, procura centrarse objetivamente en el problema, pues como hemos mencionado la subjetividad es un elemento permanente en el trabajo humano, sin embargo, variedad de materiales objeto de esta discusión parecen orbitar en la mera enunciación y exposición de opiniones, salvo unos casos del ramo de la contaduría y, otros más escasos en la especialidad jurídica, situación que exhibe un vacío y problema notorio en el margen de investigación del derecho tributario; premisa que se observa también en el uso recurrente del método comparativista que, resulta un indicador de escases literaria sobre el tema en Colombia, precisamente el investigador suele recurrir a este método para observar similitudes y en ocasiones para trasplantar propuestas al ordenamiento jurídico interno, no obstante, en la mayoría de las ocasiones este análisis no cuenta con la justificación y/o explicación suficiente, como ocurre textos objeto de análisis (Piza y Sánchez, 2020).

Continuando con la línea descriptiva, la tesis titulada “*Análisis del no pago de impuestos en las iglesias cristianas colombianas*” (Boyacen y Vanegas, 2019) centra su propósito en el análisis de las causas y razones por las cuales las iglesias cristianas no pagan impuestos, elemento que se contrasta con las intenciones de establecer estrategias para evitar el enriquecimiento ilícito, particularmente de las entidades cristianas, todo bajo el propósito de buscar el financiamiento del Estado. En este sentido, resulta necesario establecer que el trabajo tiene una estructura y recolección documental que se considera necesaria para ampliar la investigación, no obstante, variedad de los juicios esgrimidos son notoriamente parcializados, justo como se ha venido señalando, puesto que involucra inminentemente posiciones políticas en

el desarrollo de la investigación, por lo tanto, el abordaje de esta fuente secundaria debe asumirse con cautela, toda vez que, no cuenta con un uso riguroso de las bases documentales utilizadas, aun así, hace parte del material bibliográfico que puede tener incidencia en la construcción de un balance investigativo preliminar a la investigación que se pretende.

Así pues, como se observa, esta investigación es objeto de otro patrón generalizado: La búsqueda de las causas de las exenciones tributarias de las iglesias. Por estas razones, la pesquisa centra sus esfuerzos en la identificación de la relación causa-efecto que, ha variado entre la búsqueda histórica superficial, centrada únicamente en la constitución de 1886, la permanencia del concordato – salvo algunos casos que pretende ingresar en un contexto más integral – y, la razón legal surgida en el despliegue constitucionalista que terminó en la expedición de la Ley de Libertad Religiosa de 1994 que, para este caso resulta punto angular emanado del crecimiento exponencial de las organizaciones religiosas de línea protestante, ejercicio que culmina con un contraste entre la pertinencia de mantener los beneficios y las incertidumbre sobre el uso indebido de los recursos (evasión, elusión).

Como se observa, la discusión se ha zanjado entre las enunciaciones tributarias, críticas morales, la descripción del régimen contemporáneo y, parcialmente sobre la relación con los principios y preceptos constitucionales, sin embargo, tal vez el aporte de mayor impacto se logra evidenciar con la publicación de Angie Medina en su artículo (2020) “*Derecho a la libertad de cultos. ¿Es legítima la extensión de un impuesto que afecta a entidades religiosas?*”, quizá es la única que introduce el análisis teórico por medio de las categorías de R. Alexy para analizar si las intenciones de extender un impuesto que afecte a las entidades religiosas, transgrede el derecho fundamental a la libertad de cultos, para este propósito se nutre de autores como Jürgen Habermas respecto a la instrumentalización política de la religión, elemento que parece dejar a

estas entidades por fuera de las dinámicas de la democracia, entre las que se incluye el pago de impuestos. Por lo anterior y, teniendo presente la base teórica de su análisis, este artículo ofrece una hipótesis de interés que puede sustentar parte del trabajo de investigación que se pretende, pues a partir de su base hermenéutica concluye que, si bien la extensión de impuestos a las entidades religiosas implica un obstáculo al ejercicio de la libertad de cultos, esta carga no es lo suficientemente agresiva para la vulneración del derecho, análisis que se centra en la aplicación del impuesto predial y el impuesto sobre el valor agregado y, que arroja como medida legítima, razonable y proporcional, juicio que apoya la regulación en materia tributaria sobre las entidades religiosas y, por ende, dota de justificación la implementación de la fiscalización.

Por esto, resulta apenas interesante que la mayoría de los textos posteriores al año 2020, disponibles sobre el fenómeno particular no incluyan este artículo en su análisis, pues a pesar de ciertas críticas que tenemos sobre el mismo, es una disertación meritoria de reconocimiento en cuanto a la aplicación práctica de criterios académicos y jurisprudencialmente reconocidos para zanjar aspectos difíciles que implican un choque en la realidad jurídica. Pese a lo destacable, desde nuestra opinión, la propuesta respecto al Impuesto Sobre el Valor Agregado (IVA), resulta desacertada, ya que dicha imposición, que tiene un carácter instantáneo se ve sometida al supuesto de hecho generador que dispone la Ley, ergo, situación consolidada del hecho, imposición inmediata sobre el mismo, lo que quiere decir, que la calidad del sujeto no implica exclusión de la obligación.

Sobre el propósito de dilucidar las líneas preexistentes que ha desarrollado esta temática, Leidy Yohana Ramírez (2022) en su reflexión titulada “*Carga tributaria en las iglesias y cultos religiosos en Colombia*”, presenta como objetivo principal, un acercamiento a la regulación vigente que involucra los deberes tributarios de las iglesias y cultos religiosos en Colombia,

además de adentrarse al fenómeno de las exoneraciones de estas entidades. Por su parte, la estructura metodológica se centra en la recolección y descripción del marco normativo tributario, por lo tanto, puede afirmarse que sus sustentos o bases teóricas – Como es tendencia – quedan resegadas a la no despreciable labor de recolección y explicación del fenómeno. La investigación por otro lado, es acreedora de un marco temporal claro pero abiertamente ambicioso, define sus márgenes desde la promulgación del Concordato en 1974 hasta el 2022, año en el cual presenta su disertación; Por ello, consideramos que la autora no logra los fines esbozados en los objetivos del trabajo, pues si bien se hace un breve recorrido sobre la normatividad y algunas sentencias, principalmente de la Corte Constitucional, esta recolección resulta insuficiente para el marco temporal definido, no obstante, teniendo presente que se trata de una mera reflexión académica, resalta en el trabajo la identificación jurisprudencia de relevancia, entre las que se encuentran: i) Sentencia C-027 de 1993 y, ii) Sentencia T-073 del 2016, fallos reiterados en otras investigaciones, que a pesar de su pronunciamiento respecto a ciertos beneficios que reposan en la iglesia, mantiene el tratamiento preferencial tributario. En esencia, este trabajo nos ofrece una sumaria introducción a los aspectos generales que regulan a las entidades religiosas, entre ellos, la variedad de impuestos a los que se encuentran exentos y la introducción al debate sobre las reformas de este fenómeno.

Bajo el mismo propósito, la investigación intenta encontrar las razones que justifican las exenciones tributarias, determinadas principalmente por elementos históricos y sociales, no obstante, consideramos que la afirmación sobre el elemento histórico no se profundiza para poder llegar a dicha afirmación que, a pesar de resultar evidente, necesita cierto grado de problematización que permita evidenciar desequilibrios jurídicos que pueden representar las exenciones frente a los deberes sociales de contribuir al sostenimiento del Estado como principal

acogedor de la sociedad. Precisamente el talón de Aquiles de la mayoría de las investigaciones se centra en la incapacidad de problematización y criticidad, si bien no resulta un trabajo de fácil planteamiento, es necesario para avanzar en la discusión. Por ello, a pesar de las intenciones de sistematización legal, consideramos que no logra interrogar al fenómeno ni establece un diálogo crítico que mezcle teoría y principios tributarios como elementos dinamizadores de la discusión dentro del Estado Social de Derecho. A pesar de esta leve crítica, resta destacar que, aunque se trata de una reflexión academia de especialización, esta introduce elementos de discusión política de interés.

Por otro lado, la autora Valentina Rentería (2022) en su texto *“Propuesta Lege Ferenda para considerar a las congregaciones e instituciones religiosas como contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario especial (RTE) en Colombia”* nos introduce a un análisis sobre la viabilidad de la modificación de las iglesias pertenecientes al régimen de las entidades sin ánimo de lucro no contribuyentes declarantes al Régimen Tributario especial. Lo anterior, bajo el propósito de incrementar la transparencia respecto a los ingresos acumulados por sus actividades, propósito que desarrolla a partir del estudio de los comentarios de la comisión de expertos de la reforma tributaria que gestó la Ley 1819 de 2016, elementos que se compaginan con un análisis comparativo de países como Argentina y Chile, abordaje que le permiten concluir con una fuerte crítica a la continuidad de beneficios tributarios sustentados en razones meramente dogmático-eclesiásticas, factor que distancia la realidad constitucional de la realidad Nacional.

La autora en su esfuerzo investigativo logra realizar un diagnóstico interesante sobre las representaciones fiscales traídas por la reforma tributaria estructural – Estructural y continuista, por lo menos a nuestro modo de ver – que, a su modo, terminó en un cisma de las Entidades Sin

Ánimo de Lucro, que involucró particularmente a las iglesias. Situación criticada bajo el rompimiento del tratamiento igualitario de entidades y, una desatención a los informes de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, discusión que como se ha podido observar, sobrevive en la mayoría de las disertaciones. No obstante, si bien la propuesta centro de la investigación no se extiende más allá de las recomendaciones de expertos, un punto de meritoria referencia se da en la exposición de una tensión de interés para la discusión: La desobediencia a los criterios técnicos ha permitido la permanencia de los privilegios fiscales de las iglesias, situación evidente ante la presión política sobre este tipo de temarios.

Como se observa, hay elementos que le permiten concluir a la autora que en Colombia no existe criterio sólido para mantener este tipo de beneficios sostenidos en la naturaleza religiosa de estas entidades. Punto sobre el que nos alejamos y tenemos algunas precisiones, toda vez que, resultaría complejo no considerar la libertad religiosa como un punto fundante en el debate académico, pues si bien existen juicios de política fiscal e informes técnicos, esto no elimina de tajo los márgenes constitucionales de este fenómeno, empero, participamos de su postura dirigida a repensar este sistema de privilegios que necesitan un análisis de legitimidad y eficiencia que permitan vislumbrar las razones de fondo que sostienen este fenómeno, situación que permitiría estructurar una crítica con mayor peso argumentativo, justo como se ha intentado en algunos textos objeto de discusión.

Bajo otro tópico de interés, resalta el artículo titulado “*Iglesias, impuestos y gasto público: las grietas económicas del Estado laico en Colombia*” (Dávila et al., 2022). Cuyo análisis tiene como orbita transversal la consolidación y conceptualización limitadora del laicismo frente al escenario fiscal del Estado Colombiano, premisa que guía el objetivo principal de la obra. Ahora, como se observa la amplitud de este texto implica que metodológicamente sea

un trabajo que transita lo cualitativo y cuantitativo, pues pretende observar el fenómeno desde una vertiente constitucional a la par de un contraste con las políticas públicas y partidas presupuestales, lo que implica el análisis objetivo de los últimos 8 Planes Nacionales de desarrollo, lo que fija su temporalidad entre 1991 y 2020, trabajo ambicioso pero que logra argumentar con suficiencia la ruptura constitucional que generan las exenciones fiscales y las asignaciones presupuestales derivadas del órgano ejecutivo, marco que comparativamente compagina con el cuestionamiento de legitimidad planteado por Angie Medina, pues si bien estos autores directamente consideran la permanencia de beneficios como un escenario de plena inconstitucionalidad, la autora en mención ofrece un juicio de ponderación que permite acercarse a la realidad de inconveniencia y habilitación a la exclusión de estos tratamientos a partir de criterios hermenéuticos implementados por la propia Corte Constitucional, como lo es el juicio de ponderación.

Quizá sea este uno de los artículos con mayor compromiso académico de los seleccionados para esta revisión, pues bajo objetivos claros, también logra dar algunas pinceladas críticas sobre la opacidad en el control del uso de los recursos públicos, lo que resalta la falta de eficiencia en el acceso a la información frente a la gestión administrativa y, por tanto, genera escenarios de posibilidad que transgreden la laicidad del Estado Colombiano, entre estas grietas, el espectro ideológico de sectores políticos y religioso. Por lo anterior, los autores ponen de presente, la necesidad de impulsar un cambio regulatorio sobre las exenciones tributarias y, la modificación de las prácticas del proceso presupuestario, respecto a la transparencia, participación y rendición de cuentas, elemento que implica reformas a la Ley Orgánica de Presupuesto. No obstante, definidas estas observaciones, resulta imprescindible señalar que a nuestro modo de ver lo propositivo se queda parcialmente en lo nominal, pues si bien en un

inicio se establece como alternativa fundante el desvanecimiento del aspecto diferencial entre Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) y el tratamiento de las entidades destinadas al culto (Rompimiento de neutralidad), las ultimas apreciaciones direccionadas a una ola de reformas fiscales, tanto en su vertiente tributaria como presupuestal resulta por lo menos meramente formal e enunciativa.

Entonces, bajo esta línea, resta mencionar algunas críticas realizadas en el texto a la loable intención del constitucionalista que procuro propender la igualdad entre instituciones religiosas pero que, olvido la observancia de la materialidad nacional y, por tanto, consolidó lo que podríamos denominar un tratamiento desequilibrado observable en el trato diferencial de la creencia institucionalizada, oscilación que deja por fuera la creencia espiritual desarticulada o no ratificada por el órgano de control competente. Si bien consideramos que es un punto valido, pues tiene presente la crisis de la institucionalidad religiosa, resaltada por algunos autores como Elio Masferrer, consideramos que la decisión y la marcada línea de la Corte Constitucional tiene un sentido pragmático, pero no justificable del todo, que se basa en la incapacidad de ofrecer un tratamiento igual por fuera del control de la institucionalidad, precisamente bajo esta apreciación si destacamos que una premisa de interés se centra en el fenómeno religioso como medio ideológico social y, no únicamente como institución que, frente a la imposibilidad práctica lleva a una tensión contradictora de principios, lo que implica que figuras de desproporcionado beneficio estén llamadas al fracaso y, por ende, a su retiro del ordenamiento jurídico tributario.

En fin, aunque el concepto grieta utilizado en el texto pueda resultar limitado, es útil para afirmar que en realidad estamos ante una puerta giratoria que evidencia la contradicción misma del Estado en el sostenimiento de un tratamiento injustificado en los cristales del derecho constitucional. Por ello, resaltamos que el texto emita una conclusión tajante: la

inconstitucionalidad de las exenciones tributarias de las entidades religiosas se basa principalmente en la vulneración de la libertad de creencias y religiones como fundamento de la laicidad. Agregaríamos entonces, la tensión es evidente y la contradicción notoria. La solución es compleja y la garantía constitucional es clara.

Por otro lado, pero desde una metodología socio jurídica basada en el análisis mixto del fenómeno, se presenta la tesis de pregrado titulada “*Análisis a la Tributación de las Iglesias en Colombia*” del autor Jonathan Guillermo Velásquez Escuraina (2022), quien mediante un recuento de opiniones y una sistematización de normas, introduce las representaciones sociales entorno al fenómeno, factor que se combina con una leve aproximación a la estimación de recaudo derivado de una eventual reforma que permita la imposición fiscal a las entidades religiosas. Como se observa, este texto destaca en su metodología social, pues incluye la opinión de parte de la población para fundamentar sus juicios encaminados a la tributación. Conviene precisar que, aunque consideramos que el muestreo es escaso y, por tanto, no permite tener un reflejo claro de la opinión de los Colombianos, es evidente que este trabajo llama la atención de un apartado que debe ser estudiado con mayor profundidad, pues si bien resulta evidente la tendencia hacia el alejamiento de la sociedad de la institucionalidad religiosa, debe cuantificarse para entender la materialidad respecto a la legitimidad de las exenciones tributarias ante la crisis espiritual revelada por otros estudios en Latinoamérica.

En otro sentido, a pesar de las destrezas de esta disertación, el trabajo carece de rigurosidad, pues variedad de sus apartados se centran en meras enunciaciones de opiniones y normatividad, dejando de lado la problematización, factor que se subsana con la determinación descriptiva de sus objetivos. Entonces, si bien este texto cumple con parte de sus propósitos, el nivel analítico resulta formal más que sustancial, pero revela para esta investigación que el

análisis del régimen tributario ha sido objeto de escasa discusión académica, pues permanecen referencias bibliográficas presentes en este balance, tópico que ayuda a determinar que la discusión se ha quedado estancada y, por ende, fuera del debate público y político que nos muestra el autor.

Por su parte, Lida Jiménez y Damaris Barrera (2023) en su trabajo titulado “*Manejo tributario de las iglesias en Colombia*” introduce una reflexión sobre la exención del impuesto vigente en las entidades religiosas como producto histórico de la tradición inminentemente católica, lo anterior para invitarnos a la discusión de la viabilidad de reformas legales que permitan alcanzar la igualdad tributaria. Esta investigación tiene como propósito principal la recolección y el análisis de la normatividad que involucra a las comunidades religiosas de altos ingresos económicos, toda vez, que considera que dichos ingresos no se encuentran distribuidos en debida forma. Las autoras tienen como objetivo ofrecer una comparativa entre los impuestos cobrados a empresas comerciales y las absolutas exenciones tributarias de las entidades religiosas, bajo el precepto de la ausencia de lucro en sus actividades, relación que considera desproporcionada teniendo presente el amplio capital de las iglesias. Comparativa que, a nuestro modo de ver resulta desproporcionada, pues es evidente que, si bien la acumulación de capital es notoria, la naturaleza de cada entidad debe tomarse con matices.

Ahora bien, se debe resaltar que no se consiguen las intenciones iniciales de explicación histórica y posterior desglose normativo, pues a pesar de que se mencionan algunos hechos y normas vigentes, a nuestra consideración, se trata de la exposición de meras anécdotas legales no integradas en debida forma, justo como sucede con el trabajo de Leidy Yohana Ramírez, no obstante, teniendo presente que se trata de una reflexión sumaria, se evidencia ciertas virtudes en la introducción al debate sobre las necesidades de pensar en posibles reformas a este régimen de

exenciones aparentemente injustificadas y con bajo control del Estado, podríamos entonces, afirmar que esta reflexión crítica, si bien no nos introduce en el debate principialístico resalta ciertas tensiones del sistema tributario.

Siguiendo la identificación de las líneas de debate, resaltamos la intención de ruptura – que ya se venía dando – desde un punto de vista socio jurídico del fenómeno tributario de las iglesias con la disertación de maestría titulada “*Las Tasas Impositivas Estimula o Desestimula la Creación de Escenarios Religiosos Emergentes En Colombia*” del autor Cristhian Camilo López (2023), quien bajo una perspectiva notoriamente suigéneris en comparación a los textos abordados, pretende inmiscuirse en la problemática de interés mediante la observación de la opinión pública y el contraste con la normatividad que rodea el régimen especial. Desde los inicios del trabajo resulta observable su posición, donde la imposición es sinónimo de rompimiento de preceptos fundamentales como la libertad religiosa, además de un desconocimiento a las labores de reconciliación y resiliencia de las iglesias, juicios sobre los cuales nos apartamos. El texto entonces tiene como objeto de estudio particular la ciudad de Manizales, tópico que también resalta, ya que entra en las investigaciones locales y, por tanto, mayormente delimitadas. El autor desde este entorno geográfico nutre su investigación de carácter metodológico mixto, donde parece que el papel de trascendencia se basa en la opinión de las comunidades religiosas no reconocidas o sin personería jurídica, incluyendo algunos sectores de los que considera excluidos burocráticamente el texto de María Dávila, Nina Chaparro, Alejandro Rodríguez y Rodrigo Uprimny, lo que involucra la intención de subsanar un vacío sociológico que en este momento carecía de un acercamiento académico, tendiente a observar la fórmula materialidad social y empalme jurídico.

En esencia, este autor realiza una especie de descripción sumaria del sistema tributario en Colombia, lo que implica un recorrido por la naturaleza del tributo, factor que resulta loable, pues a pesar de no integrar un marco fuerte de teoría, hace mención de las perspectivas principalmente anglosajonas sobre el propósito del recaudo, tópico que prontamente se entremezcla con la mención de las figuras jurídicas sobre las que se valen las entidades religiosas para el desarrollo de sus objetivos. No obstante, lo anterior, esta disertación se queda en lo que parece un anteproyecto, pues si bien, realiza menciones de tendencia descriptiva, el objeto principal sociológico en la recolección de entrevistas únicamente queda enunciado, lo que desde nuestra perspectiva resta coherencia y aporte al fenómeno. Entonces, bajo el propósito de rescatar algunos apartados resulta relevante que el autor hace mención de la imposibilidad de pretender el gravamen particularizado a ciertas iglesias, ya que a su juicio el debate legislativo entornó a la reforma tributaria de 2023 pretende romper con los estándares de igualdad, ítem sobre el lastimosamente no se profundiza, pero que desde la generalidad de sus pronunciamientos consideramos por lo menos, preliminarmente acertado.

A modo de continuidad con la perspectiva local, también sobresale la tesis de maestría en derecho administrativo titulada “*Entidades religiosas y beneficios tributarios en Colombia: análisis de la tensión que existe entre la igualdad y la aplicación de las exenciones tributarias en la sobretasa ambiental*” (Agudelo, 2023) que identifica una tensión más centra en el principio constitucional de igualdad de tratamiento del que disfrutaban las entidades religiosas, particularmente en lo relacionado con la gestión administrativa para la exoneración de la sobre tasa ambiental de los bienes inmuebles destinados a las actividades espirituales, estado de cosas que pudo observar desde el análisis de las sentencia de la Corte Constitucional, donde constantemente se ordenaba aplicar un tratamiento igualitario para todas las entidades religiosas

distintas a la iglesia católica, ya que en la práctica se evidenciaba un positivismo formal en la aplicación del concordato, desconociendo por ende el tratamiento igualitario. Situación que fue advertida pero no desarrollada a profundidad por la temprana investigación de Carlos Ortega y Andy Suarez.

Precisamente por esto, el objetivo de este texto se centra en el análisis del alcance constitucional y administrativo de la igualdad de trato entre las entidades religiosas en relación con la aplicación de las exenciones tributarias en materia de sobretasa ambiental, labor que a nuestro modo de ver realiza con experticia y detalle en el tratamiento tributario de las entidades religiosas, donde expuso cómo las corporaciones autónomas regionales o las áreas metropolitanas, bajo su fuero administrativo desconocían el tratamiento igualitario reflejado en la inaccesibilidad a la exención de la sobre tasa, tópico que a pesar de la corrección constante de la jurisprudencia constitucional, sigue enquistada en la práctica local. Ahora, bajo la identificación de esta tensión, el autor considera que resulta necesario que el legislador reglamente este proceso administrativo para evitar la permanencia de los privilegios sobre la iglesia católica, no obstante, sobre este apartado disentimos parcialmente, ya que, si bien esto podría a evitar el desgaste de los órganos jurisdiccionales, consideramos que, frente al error administrativo, soluciones administrativas. La jurisprudencia ya se ha pronunciado al respecto sobre un tema de orden constitucional de obligatorio cumplimiento, lo que implica que los órganos administrativos acaten dichos preceptos, pues aun cuando la materialidad indica la constante contravención, este defecto puede ser solucionado administrativamente mediante la esquematización y seguimiento de protocolos, factor que se puede – al tener relación tributaria – unificar con la doctrina constante emitida por la DIAN, situación que por supuesto debe estar sometida a vigilancia y, toda controversia, ser resuelta de manera expedita por la misma entidad al no representar un tema

de complejidad manifiesta, menos aun cuando sería inviable esperar a la voluntad del legislador, cuando el ejercicio jurisdiccional logro modulación y orden. Por otro lado, resulta importante reconocer el aporte de esta disertación a la investigación y particularmente al balance que se pretende, pues además del enfoque local, este texto se centra en una metodología dogmática que mezcla la descripción, la sistematización normativa y la reflexión de la problemática, por lo que permite avance en la discusión jurídica del fenómeno, ya que avanza en la rigurosidad abandonada en la tendencia anecdótica.

Como se logra observar, el debate académico se planta en la ausencia de discusión de los principios tributarios frente a este fenómeno, salvo constadas excepciones que tienen su cercanía desde el precepto de igualdad, lo que implica en esencia una ausencia de problematización y, por tanto, una mera intención de recopilar a modo de manual, el estado de cosas vigentes con algunas referencias al pasado. Elemento que también revela la formula patrón de las investigaciones presentadas: descripción-comparación. No obstante, lo anterior, el texto de Alejandro Rodas (2024) en su artículo “*Libertad de culto y tributación de las entidades religiosas en Colombia*” tal vez, resulta el único pronunciamiento sobre el tema que utiliza el derecho internacional para la realización de su análisis respecto a la protección del precepto fundamental de la libertad de cultos en el desarrollo del límite tributario. Sin embargo, el texto repite el patrón descriptivo que la mayoría de los autores vinculados a la temática han tomado como alternativa investigativa; ahora, precisamente por lo anterior la definición de objetivos no resulta totalmente clara y, por tanto, se establece como centro de atención la naturaleza y justificación del tratamiento diferencial y la apertura del debate social respecto al tema, pues si bien, pretenden tener un acercamiento internacional y latinoamericano, consideramos que tal propósito se queda en lo nominal, labor que a pesar de sentirse aislada, representa ciertos aportes respecto a algunas

categorías formuladas por el autor, principalmente, la que hace referencia a acuerdos de cooperación entre Estado y la entidad religiosa, como elemento matizador de la esencia laica del Estado constitucional.

Entonces, si bien no compartimos totalmente esta posición, toda vez que, consideramos que dicha convención no se refleja en la realidad jurídica colombiana, salvo en el caso de la Iglesia Católica, rescatamos el pronunciamiento en el entendido que esta especie de cooperación garantiza por lo menos una distancia formal entre la relación Estado-Iglesia. Por otro lado, el artículo resulta interesante por su recopilación de información e introducción a la crítica del estado de cosas actual, pues si bien el juicio no es directo, se puede concluir que el autor afirma la posibilidad de llegar a un punto donde la fiscalización a las entidades religiosas no implique una transgresión a la libertad de cultos, factor sobre el cual Angie Medina, como se ha relatado con anterioridad, ofreció una posición parcialmente afín a esta investigación objeto del balance. Cosa que compartimos pero que lastimosamente el texto por el uso de fuentes empleado no logró sustentar con la rigurosidad suficiente, pues aterrizó algunos de sus puntos en generalizaciones que requieren mayor detalle y detenimiento, entre estas partes del planteamiento del modelo de negocio interno, pues parece que le resulta extraño la diferenciación de las actividades categorizadas como comerciales y las que no lo son.

Grosso modo, la reseña de los aportes académicos en esta materia resulta fundamental, pues se observa que el análisis del fenómeno a partir de los mismos principios tributarios no ha sido materia de profundización y, mucho menos, desde un carácter mixto que involucre consultas directas a la entidad de control fiscal correspondiente. No obstante, parte de las investigaciones aquí mencionadas contribuyen directamente a la crítica de la supervivencia de categorías especiales en cabeza de las iglesias constituidas en Colombia, fenómeno que incluso, a pesar de

desbordar los límites de la investigación, llevan a fijar la crítica sobre la habilitación de estas entidades bajo propósitos ajenos al bienestar común, es decir, al proceso de invasión a las llamadas actividades meritorias. Razonablemente se concluye que, este capítulo preliminar resulta fundamental para ofrecer claridad sobre el estado del debate, contienda que se desenvuelve por lo menos en cuatro etapas a saber: i) Tendencia formalista o anecdótica, ii) tendencia descriptiva, iii) tendencia estructural constitucionalista y, iv) tendencia sociológica. Si bien la segmentación se hace con fines ilustrativos, es imprescindible dejar claridad que las etapas enunciadas continen el elemento transversal constitucional, ya sea que parta del contexto nacional o local. Sin embargo, la diferenciación es atribuible al nivel de rigurosidad, sobre todo en el análisis de principios de igualdad y estructuración de la laicidad del Estado Colombiano que resulta ser un tema de interés compartido entre los investigadores objeto de examen.

De manera complementaria a los linderos trazados, resulta peculiar y, sobrevive en varias de las investigaciones tratadas, la ausencia de discusión intertextual. Situación que expone silencios sobre el debate académico que, desde nuestro modo de ver, deteriora la continuidad dialógica que debe sobrevivir en el debate jurídico, pues parece existir una especie de omisión deliberada entre autores, incluso cuando la producción académica es escasa y, aún más, cuando el objetivo de algunas investigaciones resulta análogo, silencio que desde nuestra perspectiva representa un momento, por lo menos incómodo. Los silencios parecen indicar ausencia de reconocimiento a aportes previos.

Después de esclarecido lo visible son más notorios los vacíos, por eso, como hemos reiterado existe un gran abismo respecto al panorama teórico. Parece ser que se ha olvidado un factor fundamental necesario para la investigación en derecho tributario, persiste el error de creer

que tratándose de materia fiscal el alcance más optimista es la descripción del estado de cosas vigente, olvidando el filtro conceptual que nos permite ingresar a un sinfín de panoramas legales con la condición de posibilidad de hallar algo y construir juicios donde solo hay normatividad dispersa, trabajo que a la par de la sistematización formal – característica de la mayoría de las investigaciones – permiten avances en la discusión.

Por lo anterior, tomamos el camino riesgoso que emprendieron algunos de los investigadores destacados en este balance y, por tanto, al resaltar los vacíos, adoptamos un filtro abandonado por el momento en el debate: El Análisis Económico del Derecho (AED). Relación connatural a la sustancia fiscal del asunto ante la intención de observar los efectos reales de este tratamiento tributario diferencial, esto sin olvidar el principialismo neoconstitucional. Por otro lado, destaca que tampoco exista mención alguna respecto de los mecanismos de control que son objeto de la discusión abordada, los cuales pretenden ser señalados como elemento final en esta investigación, escenario que se verá transversalizado también por una particularidad digna de destacar como lo es la construcción de una línea jurisprudencial general, puesto que las investigaciones reconstruyen este panorama superficialmente desde los pronunciamientos sobre el impuesto predial y la sobre tasa ambiental.

Procurando finalizar este apartado, también es evidente la ausencia de una introducción histórica al fenómeno de la permanencia diferencial de las entidades espirituales, por lo tanto, dentro de los objetivos resalta la intención de enmendar esta situación a partir de fuentes secundarias especializadas, evitando con esto el patrón anecdótico. Desde otra arista, dentro del estado de las tensiones elaborado entorno al fenómeno fiscal, destaca la tendencia del uso de herramientas comparativistas que, como se anotó en el debate resulta un utensilio para adentrarse a fenómenos poco abordados por la literatura académica, empero, excluimos este escenario de

nuestra disertación, considerando que ya ha sido tratado por múltiples investigaciones, independientemente de si estas se han desarrollado con el rigor metodológico o no, temario que excede el propósito de esta revisión.

Teniendo presente, que la última particularidad se centra en la distorsión ofertada por algunos trabajos que excedieron la subjetividad natural de la investigación, dejamos este tema zanjado en este análisis preliminar de las tensiones tributarias que orbitan a las entidades religiosas y, por lo tanto, solo resaltamos un último atributo: las referencias intertextuales de los trabajos más rigurosos parecen preferir como base las investigaciones desde la especialidad de la contaduría pública. Esto nos deja un sin sabor, muy a pesar de que reconocemos que en materia jurídica existen escasos trabajos de calidad académica, situación que refleja un rasgo de preocupación respecto a la investigación en derecho fiscal, pero que también deja algo claro, por lo menos en el estudio de este fenómeno la descripción ofertada desde la contaduría ha sido más rigurosa y amplia, salvo contadas excepciones.

La necesidad del contexto: Breve reseña histórica sobre la relación Estado e Iglesia en materia tributaria

Abordar este apartado si bien no resulta sencillo, es necesario para el análisis integral del fenómeno. El derecho fiscal aclama y merece una metodología interdisciplinaria, precisamente por esto resulta necesario adentrarse en una contextualización de la relación entre Estado e Iglesia, factor que desde una perspectiva tributaria no solo implica el reto histórico, sino a su vez el acercamiento a menciones económicas y administrativas que acompañan la dinámica impositiva que intentaremos recorrer. Recordemos que en el balance estructurado con anterioridad, determinamos un vacío respecto a este elemento transversal, pues si bien variedad de los textos aborda el punto histórico, consideramos que no se desarrolla con suficiencia y, además, se desplaza a una narración genérica o anecdótica, dejando de lado entonces, la indagación sobre esta relación particular y su incidencia en el sistema tributario en cada momento histórico posible de abordar, tal vez, las investigaciones que más se logran acercar tocan la clásica historia política, que si bien tiene una relación estrecha con la materialidad fiscal, deja de lado menciones directas al régimen específico objeto de la investigación.

Identificado el vacío y relacionado el espectro que implica pronunciarse sobre los antecedentes, procuramos en este apartado realizar un barrido de fuentes secundarias pertenecientes principalmente a la especialidad histórico-jurídica. Por ello, nos acercaremos a la etapa colonial donde la dinámica y el sentido de la eficiencia se centraba en el panorama extractivista con destino a las arcas de la península, fuga que capitales y metales que implicó una relación asimétrica en las interacciones económicas y, por tanto, un abandono de la colonia.²

² Se hace claridad que algunos autores no toma el termino colonia para la explicación de todo este proceso, investigadores como Armando Martínez Garnica prefieren la literalidad administrativa de reino, toda vez que, mediante el uso de fuentes primarias concluye que las colonias americanas hacían parte del sistema español; no obstante, nos alejamos de esta postura al observar la asimetría existente.

También nos acercaremos a las intenciones republicanas, caracterizadas por la convulsión social manifestada en guerras civiles, que llevó al sistema fiscal a responder al conflicto y, el proceso de modernización del Estado, caracterizado por la inmersión en la globalización y adaptación fiscal a teorías económicas, para después terminar en la situación contemporánea en lo restante del trabajo, la cual en algunos apartados roza con las intenciones de modernidad y eficiencia basada en razonabilidad.

Antes bien, nos resta mencionar la relación evidente que expone que la administración tributaria se encuentra vinculada al proceso de acumulación y las dinámicas sociales que erigen precisamente el régimen político, así pues, a pesar de las críticas enunciadas a los autores que se atrevieron a pisar el panorama histórico, también resaltamos los aportes que se centraron en el tema político, pues como lo hemos mencionado el fenómeno fiscal al representar una especie dentro del género económico, que abarca dinámicas sociales de alta complejidad, por ello, las revisiones realizadas al panorama ideológico que implicó cambios de regímenes políticos tiene una incidencia en la relación iglesia y Estado, no podemos desconocer entonces, los cambios resaltados por Manuel Ballesteros y Henry Rivera (2017) respecto a las diferencias del gobierno Liberal y Conservado, cuestión que desde la visión contemporánea es resaltada también por el texto *“Iglesias, impuestos y gasto público: las grietas económicas del Estado laico en Colombia”* (Dávila, et al., 2022), investigación que se atreve afirmar y vincular el tratamiento diferencial de la iglesia, como aspecto condicionado a la ideología del gobierno de turno.

Entonces, aquí tratamos de escudriñar la colisión de intereses que despierta el Estado impositivo que, usa los mecanismos tributarios y, por supuesto, el monopolio de la fuerza como medio para financiar el gasto público y sus fines particulares según la agenda vigente del momento. Para nadie es un secreto que múltiples sectores de la sociedad a lo largo de la historia

han sido beneficiarios de un tratamiento particular del modelo de poder existente, fenómeno reflejado en monarquías, dictaduras, democracias, etc. Sin embargo, el abandono de lo que podríamos denominar el antiguo régimen, implica el desarrollo de una nueva fiscalidad profundizada a partir de principios, particularmente el de la igualdad y progresividad que involucra a los ahora llamados ciudadanos, abandonando así impuestos indirectos salvo algunos relacionados al registro y timbre (Arévalo y Rodríguez, 2001, p. 24).

Resaltado esto, es evidente que el Estado moderno involucra al conjunto social, aun cuando no grava a todos de la misma forma ni en iguales proporciones bajo la justificación de preceptos como la razonabilidad. En fin, antes de emprender el propósito histórico, resaltamos la presencia transversal de la economía en el desarrollo fiscal que nos permite observar modos de producción como elementos explicativos de las relaciones sociales del espacio particular, sin embargo, esta explicación que involucra la teoría económica excede nuestra intención en el presente capítulo. Ahora, bajo el propósito de brindar claridad sobre el alcance de este apartado, finalmente debemos resaltar que, tal vez, la certeza que más otorga el capítulo es la identificación del vacío histórico-jurídico respecto a la relación Estado, tributo e iglesias, lo que deja un escenario fértil para posteriores investigaciones que requerirán mayor detalle y profundidad desde la disciplina historia y jurídica.

El tratamiento fiscal de las iglesias en el periodo Colonial

La iglesia, por otra parte, tenía gran influencia. A falta de unidad nacional y cultura clara, España desarrolló ante todo unidad religiosa (...) Esta exaltación del sentimiento religioso dio a la Iglesia gran peso en las sociedades americanas. Iglesia y Estado estuvieron unidos estrechamente: las autoridades reales escogían obispos, los funcionarios cobraban y administraban diezmos, la administración y la política trataban de regirse por normas derivadas de principios teleológicos. *Jorge Orlando Melo*

Antes de hablar de la relación Estado e Iglesia en el periodo colonial en materia fiscal, hay que definir algunas ideas-base que permiten contextualizar no solo el tipo de relación que existía, sino también el estado o situación en la que se hallaba la Iglesia en dicho periodo tan extenso que cubre al menos tres siglos. Inicialmente, es necesario reconocer y comprender el Patronato Regio como figura jurídico-política que enmarca y transversaliza cualquier relación o vínculo entre la Iglesia y la Corona española, así como lo defiende Juana Marín (2022) en su reciente texto: “*El Patronato Regio en la América Hispana*”. Este se puede definir, brevemente, como aquel derecho, consignado ya desde Las Partidas de Alfonso X (siglo XIII), sobre la Iglesia católica, tras dar sustento ideológico-jurídico (legitimidad) al “conjunto de privilegios, concesiones y gracias que los papas concederán a los monarcas ibéricos a partir del siglo XV y definen la imbricada relación entre la autoridad temporal y espiritual en el gobierno y organización de la Iglesia en los territorios peninsulares y de ultramar de las coronas lusa y castellana”, según afirma la autora recurriendo a Ángel Fernández Collado (Marín, 2022, p. 22). De esta manera, los procesos de conquista y colonización sucesivos a la expansión luso-castellana sobre el atlántico, estuvieron permeados por la legitimidad de las bulas proferidas por papas como Nicolás V o Alejandro VI, que concedían el derecho sobre las tierras encontradas y

sus habitantes, para así extender la religión cristiana a través de la evangelización (Marín, 2022, pp. 22-24).

Entre los derechos otorgados a través de las bulas papales se hallaban la erección de templos, el derecho de presentación de cargos del estamento eclesiástico y, el más relevante o generalizador: el derecho de Patronato como históricamente se había concedido, relativo a controlar y velar por el mantenimiento y expansión de la empresa evangelizadora, en este caso, en América (Marín, 2022, pp. 24-25). La relevancia de este derecho radica, como se puede entender, en el estrecho relacionamiento que implica la mencionada imbricación entre el poder material y el poder espiritual. De esta manera, la corona española no solo ejerce control sobre la organización y ejecución de la evangelización, sino que también funge como un protector de su existencia en los territorios españoles; de tal manera que debe velar por su sostenimiento. Con la llegada de los Borbones a la Corona española hacia el siglo XVIII, se da un tránsito hacia el concepto de Regalismo (también aludido como Regalismo borbónico), el cual refiere a los esfuerzos políticos de la Corona por incrementar el control sobre la organización eclesiástica, sustentados en un derecho pleno, ya no por lo consignado jurídicamente con el Patronato Regio, sino por su soberanía como monarcas y el derecho divino de los reyes. Esto lleva a intentos de mayor control, sobre todo en relación con las autoridades eclesiásticas, sin darse, en últimas, cambios realmente sustanciales (Marín, 2022, pp. 30-32). Las implicaciones de este regalismo serán abordadas dentro de las transformaciones que llevarán a las independencias en Hispanoamérica.

Ahora bien, una breve aproximación a la historiografía revela que los esfuerzos por tratar la relación Estado-Iglesia en tema de fiscalidad ha sido realmente escasa; si bien con los últimos años se han incrementado los estudios en historia sobre la religión y la Iglesia como institución,

es mucho el camino que falta por recorrer, y los problemas siguen pululando conforme se dan avances. No obstante, sobre la estructura fiscal colonial relativa a la Iglesia se pueden señalar algunos aspectos. Por ejemplo, las autoras Constanza Fajardo-Calderón y Dora Suárez (2012), basadas en el texto de José Hilario Araque Cárdenas, “*Conceptos básicos de tributación*”, logran extraer una serie de características que consideran esenciales en la comprensión del sistema tributario colonial: i). La estructura fiscal, como cualquier estructura colonial del pasado y del presente, se concentraba en la extracción del máximo de riquezas de las colonias americanas; ii). El rendimiento fiscal neto tuvo como objetivo final llegar a la metrópoli, en lo que se conoce como una relación de colonialidad que fue más alta o aguda hacia finales del periodo colonial; iii). Se manifestó en una “excesiva dispersión” de los tributos y un “alto costo en sus recaudos”; iv). Además, de la aparente heterogeneidad y dispersión, había una predominancia de los impuestos de tipo indirecto, poca importancia de la tributación directa, llegando a ser problemática esta estructura al ser un entorpecimiento de ciertas dinámicas comerciales (p. 298). Si bien estas premisas pueden ayudar a ubicar la estructura fiscal colonial, vale señalar que esta aproximación de las autoras se hace de manera general, y para el caso de la fiscalidad eclesiástica hay que matizar algunas cosas.

Sobre la clasificación de estos impuestos, como ya se dejó entrever antes, Fajardo-Calderón y Suárez (2012, p. 299) parecen coincidir con los planteamientos de Climaco Calderón (2018) que, en su texto clásico, “*Elementos de Hacienda Pública*”, planteaba una división de impuestos no solo entre civiles y eclesiásticos, sino también en directos o personales e indirectos. Para efectos de la presente intervención, brevemente se mencionará aquellos impuestos que directa o indirectamente involucraban a la Iglesia católica y sus labores. Se resumirán, entonces, impuestos como: la Bula de Cruzada, las medias anatas (concretamente, las medias anatas

eclesiásticas), la mesada eclesiástica, los espolios y vacantes mayores, los subsidios eclesiásticos, los donativos gratuitos y los novenos de diezmos.

La *Bula de Cruzada* era un impuesto con origen bastante remoto, en las Cruzadas medievales, con respecto a la financiación de la guerra contra infieles y la conquista de Jerusalén (Tierra Santa). Al expulsarse los musulmanes de la península hacia 1492, les fue extendida a los Reyes Católicos la concesión para seguir expidiendo bulas en favor de dicha guerra (Calderón, 2018, p. 257). La tasación de este impuesto variaba según el cargo, oficio o dignidad de los fieles, y la Corona dispuso de Comisarios que se encargaban de recolectar y enviar los montos desde las Indias a España. La prédica y publicación, además, tenía la particularidad de hacerse anualmente en España, pero cada dos años para el caso de las Américas (Calderón, 2018, pp. 258-259). Si bien el autor no puntualiza en la participación expresa de la Iglesia en el cobro, administración y disposición de este impuesto, se debe tener a consideración dentro la relación aquí manifiesta entre Iglesia y Estado colonial en tanto corresponde a las labores de expansión de la fe católica en el mundo, y se da en el marco del ya mencionado Patronato Regio.

La *media anata eclesiástica* tiene su origen en una práctica establecida por la Curia Romana en la que los eclesiásticos recién presentados debían contribuir con media de la renta anual de su primer año. Hacia 1753 y a través del concordato entre la Corona y el Papa, esta contribución pasó a ser parte de la Real Hacienda en todos los dominios españoles; ahí adquirió su nombre y su extensión. Aunque ya existía con anterioridad el pago de la media anata para el caso de otros cargos, oficios, mercedes, títulos o rentas de la Corona, no es hasta el concordato que pasa a aplicarse también a los clérigos y dirigirse este pago, ya no a la Curia Romana, sino a la Real Hacienda (Calderón, 2018, pp. 260-262)

En cuanto a la *mesada eclesiástica*, hay que decir que consistía en un recaudo de la duodécima parte de la renta anual de los sujetos beneficiados del clero, y que iba a las arcas de la Corona española. Esta se hacía una vez se cumplían los cuatro meses desde la posesión de la dignidad, oficio, beneficio, doctrina o cualquier presentación otorgada por la Corona, y se calculaba a partir de las rentas o frutos de los últimos cinco años. Este monto era enviado al Tesoro del Supremo Consejo de Indias, y vale aclarar que aquellos beneficios “que no pasaran de cien ducados oro de cámara de toda renta estaba exentos del pago” (Calderón, 2018, p. 262). Asimismo, Calderón (2018) señala que este era un pago que se hacía solo una vez cada cinco años y dependía de los nombramientos o presentaciones de las que era objeto el beneficiario, es decir, si el nombrado “se conservara por más de los cinco años, no estaba obligado a pagar otra mesada hasta que se mandara y en su lugar entrara otro nuevo” (pág. 263)

Con respecto a los *espolios* y las *vacantes mayores*, se refiere a la acción llevada a cabo por la Corona española de retener inicialmente los bienes de todo tipo, más las rentas, que dejase aquel Arzobispo u Obispo que muriera, al menos hasta que fuera relevado; y dichos bienes y rentas luego eran “devueltos” de alguna u otra forma al nuevo sujeto nombrado y a su Iglesia para el sostenimiento. La importancia de esto radica en que hacia los años 20 y 30 del siglo XVII, la Corona empezó a destinar para sí la tercera parte del acumulado, en vista de lo cuantiosos que eran los bienes representados, dejándose así dos terceras partes para el sostenimiento del nombrado y su iglesia (Calderón, 2018, pp. 263-265).

Por otra parte, se hallaba el *subsidio eclesiástico*, el cual es explicado por Calderón (2018) a partir del complejo y convulso contexto político y económico de la época. Los conflictos y la dificultad para solventarlos llevaron al Imperio a la necesidad de solicitar, mediante la figura de *subsidio*, el apoyo económico de la Iglesia. Estos inicialmente tenían un

carácter excepcional, pero sería en el siglo XVIII cuando se perpetuó como impuesto sobre todos los bienes eclesiásticos, y comprendía alrededor del 6 por cada 100 del total de frutos, réditos, proventos y pensiones de la Iglesia en toda su extensión, para favorecer de esta manera las empresas políticas y militares de la Corona (pp.265-267).

Por último, se encuentra el *diezmo*, principal tributo relacionado con las labores de la Iglesia en el periodo colonial. Este consistía en un cobro sobre toda la producción agropecuaria y que se designaba, en frutos, para el sostenimiento de la Iglesia y su empresa evangelizadora. Su forma de partición o distribución fue variando según el tiempo y el lugar, pero hacia los años 40 del siglo XVI se convino primero una división en cuatro grandes partes, donde dos de ellas fueran destinadas al Prelado y al Cabildo, mientras que las dos restantes se dividían en nueve. Dos de esas nueve, los dos novenos, correspondían al impuesto de la Corona, que era asumido por concepto del dicho diezmo. El restante quedaba para el sostenimiento de las iglesias, clérigos y ministro, tal como lo señala Juan de Solorzano en su “Política Indiana” de 1648, al que hace referencia Calderón. Además, hacia finales del siglo XVIII se planteó el *noveno consolidado* que cambiaba dicha partición en tanto proporcionaba a la Corona la novena parte del valor total de los diezmos (Calderón, 2018, pp. 276-277).

A modo de aclaración, el cobro de los diezmos también estaba supeditado, como puede evidenciarse, a las condiciones del Patronato Regio, que no eran siempre las mismas para todos los contextos. Con esto, Calderón afirma que:

“Cuando la cuarta parte de los diezmos de un Obispado perteneciente al Prelado no llegaba en un año a 500.000 maravedís, de la Real Hacienda se debía suplir lo que faltara para completar esa suma; y donde no hubiera diezmo suficiente para la dotación de las iglesias, los Oficiales Reales cobraban lo que hubiera y el Clero se sustentaba de la Real Hacienda. Cuando

crecía la renta y la cuarta del Prelado era tan considerable que ya ni para él, ni para los capitulares de la iglesia se ocurría con dineros de las Reales Cajas, la administración de los diezmos de la iglesia y provincia debía devolverse al Prelado y al Cabildo de ella, mediante cédula Real y licencia con tal objeto” (Calderón, 2018, p.277).

Esta apreciación refleja la complejidad del impuesto, así como la ya mencionada estrecha relación entre Estado e Iglesia, conveniente para el sostenimiento de la empresa evangelizadora en el marco del Patronato Regio. El Estado, entonces, ejercía una suerte de potestad e intervención sobre las finanzas eclesiales, por razón de velar por ella como patrono y protector de sus labores. Es notorio que el acercamiento breve a este periodo puede dejar más dudas, teniendo presente la riqueza que desde perspectivas micro y macro se pueden hacer sobre la fiscalidad colonial y su relación con la Iglesia. Frente a tal vacío, la invitación es a seguir impulsando investigaciones historiográficas, con componente tributario y jurídico, que amplíen el campo aquí expuesto.

La relación Estado-Iglesia y el convulso siglo XIX

Hasta el momento se ha tratado de describir con cierta brevedad el funcionamiento fiscal de la Iglesia durante el periodo colonial; tarea que sigue siendo objeto de problematización y que aquí solo se expone a modo de contexto, incluyendo un llamado general por su profundización. Ahora bien, el historiador Arnold Bauer (1995) al referirse a la Iglesia colonial y republicana también señala una cierta transición, en términos de relevancia política y económica, de la Iglesia hacia las élites locales que se habían formado con cierto poder y que habían sido sus aliadas en ciertos momentos (p. 24). Se puede decir que esta es una tesis orientativa hacia el proceso que se da con el reformismo borbónico, los levantamientos iniciales y, en últimas, los antecedentes de los procesos independentistas en Hispanoamérica, que son parte de este apartado. Asimismo,

Bauer sobre esta transición también remarca una incapacidad o desinterés del Estado, un nuevo Estado conformado por dichas élites ahora en poder, para cubrir plenamente el papel que hasta el momento había tenido el estamento eclesiástico en dimensiones de la sociedad como podían ser la prestación de servicios de salud, educación o beneficencia que seguirán estando en manos de buena parte de los religiosos y que para el caso colombiano aún se puede notar, tanto en el siglo XIX como en el XX; un Estado débil, ausente y hasta fragmentado que luchará por consolidarse, haciendo, entablando o no, vínculos estrechos con la Iglesia católica.

Ahora, en lo relativo a las relaciones entre Estado e Iglesia, David-Cortés (2022) plantea para la primera mitad del siglo XIX una periodización tripartita que evidencia los procesos más importantes en los inicios de la era republicana: i) de 1819-1824, "desde Angostura hasta la promulgación del patronato republicano"; ii) 1824-1835, "hasta la aceptación de la independencia por la Santa Sede; y, iii) de 1835 a 1853, "hasta la ley de separación Estado-Iglesia" (p. 133). Este planteamiento evidencia, entre otras cosas, una variación considerable de las relaciones entre el Estado y la Iglesia en el nacimiento de la república, siendo esta su tesis.

El periodo inicialmente referido se puede resumir brevemente con las relaciones iniciales que se empezaron a fraguar entre el proceso independentista y la Iglesia católica. De ello vale anotar elementos, como que la Iglesia y la religión se configuraron como espacios o ámbitos desde donde se pretendía una justificación de los procesos políticos, ya sea independentistas o de defensa de la soberanía española. Fue con el triunfo político-militar y los primeros ejercicios constituyentes que se empezó a asumir de facto la relación entre la Iglesia y el nuevo Estado republicano, así como una aparente libertad religiosa que, en un contexto profundamente cristiano-católico, no suponía mayor relevancia (Cortés, 2022, pp.135-136). El tránsito de la colonia a la república, a su vez, se vio marcado por una pretendida adopción del patronato regio,

ahora bajo las lógicas republicanas, lo que implicó los inicios de disconformidades y dieron paso a un nuevo periodo (Cortés, 2022, p. 136).

El periodo de 1824 a 1835 comprende el proceso mediante el cual el naciente Estado colombiano busca dar forma a partir de la anterior figura del Patronato, a su relación con la Iglesia. Dicho patronato se enmarcaba en las nuevas formas y lógicas estatales, dándose, por ejemplo, labores de nombramiento o de administración de recursos (como el diezmo) al poder Ejecutivo o Legislativo. Fajardo-Calderón y Suarez (2012), por ejemplo, mencionan como a principios de siglo uno de los impuestos de la estructura republicana era el diezmo, administrado por el nuevo Estado (p. 309), aunque sin mayores variaciones a la experiencia colonial. Sin embargo, el papa León XII en 1824 condenó el proceso independentista, y con ello se evidenciaba una dificultad política y diplomática de la naciente república por obtener el reconocimiento necesario de la Santa Sede. Pese a este contexto, el autor asevera ciertos elementos presentes en el relacionamiento entre Iglesia y Estado, pues hacia 1830 y 1832, las constituciones dieron predilección a la Iglesia Católica, reconociéndola como parte fundamental del proceso republicano; por otra parte, el funcionamiento de la Iglesia continuó con cierta normalidad, pese a las dificultades del reconocimiento; y, asimismo, con el paso del tiempo, en el Estado colombiano se empiezan a denotar ciertas formas de tolerancia religiosa que parecían ser acordes con un proyecto político moderno, pero ajenas a los intereses de los eclesiásticos (Cortés, 2022, pp.138-141).

El último periodo descrito por José David Cortés comprende los años entre 1835 y 1853 en los que se produce, por un lado, una aceptación y con ello una reintegración política de la Santa Sede al proceso republicano, reconociéndose y legitimándose la independencia de España y, por otro lado, los vaivenes de las dos propuestas políticas (liberales y conservadoras), una

contraria a la Iglesia, otra defensora de esta, que terminaron por afectar procesos como la reintegración de la Compañía de Jesús, después de su expulsión en épocas borbónicas, o de plano coadyuvaron a que con los gobiernos liberales se proclamara la libertad religiosa y la separación Iglesia y Estado (Cortés, 2022, pp. 141-142). Teniendo presente los planteamientos del profesor José David Cortés, se entiende mejor la relación entre Estado e Iglesia dentro del ambiente convulso de inicios del siglo XIX, marcado por los procesos independentistas. Sin embargo, queda la pregunta por la forma de desenvolvimiento de este vínculo en los años venideros, sobre todo hacia mediados de siglo, con la llegada al poder de los liberales.

Frente a esto, Fernán González (1981) plantea algunas precisiones para entender de manera general el siglo XIX colombiano que, sobre todo en materia política, se caracterizó por manifiestos conflictos entre los partidos políticos y, con ello, las élites o grupos influyentes en el nuevo contexto político. De esta manera, se puede apreciar una constante disputa por el poder que va a ir cambiando en conformidad de los intereses que se poseen sobre la república naciente. González (1981), por ejemplo, afirma: "A partir de 1848, la llamada revolución liberal quiso instaurar una nueva sociedad dinámica y progresista que ocupara el lugar de la sociedad colonial, estática y sacralizada" (p. 249). Tal premisa sustenta parte de la tesis central que define este periodo, sobre todo en su etapa liberal: que el siglo XIX colombiano, en lo respectivo a la relación Estado e Iglesia, representó la lucha política y religiosa de dos concepciones, una clerical y defensora de la participación de la Iglesia en el Estado y en los asuntos públicos, y una anticlerical, contraria a cualquier forma de vida pública o política del estamento eclesiástico. En el partidismo, dicha disputa se representará a través de los conflictos entre el Partido Liberal y el Partido Conservador, que serán estos los que defenderán alguna de estas posturas. Asimismo, la llegada de los liberales al poder y el reformismo subsecuente supuso los intentos de

materialización de políticas hacia un Estado laico que aboliera toda forma de presencia estatal de la Iglesia, llevando incluso a propuestas de Iglesia nacional, bajo preceptos políticos e ideológicos previamente elaborados y, con esto, una transformación radical del catolicismo (González, 1981, pp 249-251).

Atendido lo anterior, es de esperarse que el abordaje de este autor problematice sobre el eje del periodo liberal como fuente de contradicción y devenir del siglo XIX colombiano. Se puede decir que el planteamiento central de Fernán González (1981) sobre este periodo es que, hacia mediados del siglo XIX se dio inicio a una ruptura o choque considerable entre la Iglesia y el Estado. Los liberales en poder inician su proceso secularizador, para desmarcarse de la Iglesia políticamente hablando. Esto implicó, a su vez, una cierta exacerbación del anticlericalismo ya en existencia desde periodos anteriores (pp. 351-352). Dicho proceso secularizador liberal se habría sustentado, principalmente, en una crítica al uso político de la religión, dándose así una disputa en el marco del bipartidismo preponderante. De esta manera, la religión católica, así como la relación con la Iglesia se configuran como un factor o elemento limitante, una frontera que demarca la filiación hacia los dos partidos: el liberal y el conservador (González, 1981, pp. 353-354).

La anterior ruptura, entonces, empieza a revelar una potencial propuesta nacida desde la llamada generación radical: la defensa de una separación de la Iglesia y el Estado, y con ello una promoción del Estado laico. Evidentemente, hubo voces a favor y en contra de tal propuesta, pero se nota que en el juego político se hallan los preceptos de la Iglesia contra el liberalismo en boga y su noción de libertad de culto. Se da, entonces, una materialización política de ese anticlericalismo con medidas como la supresión de fueros eclesiásticos o, en materia económica, la abolición de los diezmos y la intervención en fondos eclesiásticos (González, 1981, pp. 359-

361). Sobre esto último, y frente a las dificultades que supone el vacío historiográfico sobre el tema fiscal a inicios de siglo, se puede asumir de cierta manera que no es hasta este periodo que se da una intromisión o intervención fuerte y radical, en términos de ruptura, sobre la Iglesia en términos económicos. El Estado hasta el momento, con sus vaivenes, pareciera confirmar una cierta defensa de la Iglesia sin mayores remociones, enmarcadas en el Patronato Republicano y su control fiscal, hasta la llegada de los liberales radicales. Asimismo, no es hasta 1853 donde se sanciona la ley de separación donde se toman medidas tendientes a la liberalización del culto y la laicidad, o hacia 1855 donde se niega a la religión católica como religión de Estado (González, 1981, p. 362).

Con el advenimiento de estas leyes, se da inicio también a la materialización de una de las políticas más relevantes del siglo XIX colombiano; tal vez la medida fiscal más notoria del siglo, y concretamente del periodo liberal: la desamortización de manos muertas. Es a través de esta medida que no solo se aprecia la separación Estado-Iglesia, sino que se da una afrenta contra el poder económico de esta última. La respuesta, a favor de la laicidad, también se daba en favor del fisco que, como ya se ha visto, fue bastante accidentado, víctima de las convulsiones de las guerras civiles y parte de las dificultades para la construcción de un Estado colombiano republicano y moderno (González, 1981, pp. 364-365). En materia fiscal, entonces, se ha de destacar dicha política entendida como el quiebre, un antes y un después de la relación Estado-Iglesia en la historia de la fiscalidad en Colombia.

Una vez abordado el periodo liberal, Fernán González aterriza lo que se conoce como la relación entre la Iglesia Católica y el Partido Conservador, una relación que se fragua a través de condiciones ideológicas y materiales que propiciaron dicha alianza, sobre todo en contradicción a los postulados del Partido Liberal, y desde una concepción de instrumentalización de la Iglesia

en favor del Estado (González, 1981, pp. 376-377). Esto puede apreciarse en los programas del partido, desde Mariano Ospina Rodríguez, pero sobre todo con Caro y Núñez, donde se pretende una relación Estado e Iglesia más estrecha (González, 1981, pp. 378). Con la llegada de Núñez al poder, se da inicio a la llamada Hegemonía Conservadora, que compone en sí misma el proceso Regenerador posterior a los gobiernos liberales-radicales. La Constitución de 1886 es justo el inicio de este nuevo régimen, que también se definirá en términos de una "cristiandad republicana" debido a la nueva relación entre Iglesia y Estado (González, 1981, p. 378). Hacia 1887 se concreta esta nueva alianza con el Concordato que oficializa las relaciones con la Santa Sede y la Iglesia nacional, otorgándole atribuciones políticas y jurídicas nuevas al estamento eclesiástico, que giran en torno, principalmente, al ámbito económico, judicial y educativo (González, 1981, p. 379).

Si bien la relación se estrecha con el régimen conservador, no necesariamente debe atribuírsele una reintegración plena de la Iglesia como en los tiempos de la Corona española. Aquí la alianza también se entiende en términos instrumentales, pero bajo un marco político, ideológico y hasta diplomático con ciertos rasgos modernos, adaptando así el vínculo y la participación de la Iglesia en la construcción de un nuevo Estado republicano y moderno. Por ejemplo, y ya concretamente en materia económica y fiscal, se puede señalar que con el concordato se condona la desamortización de bienes de manos muertas realizada durante el periodo liberal, aludiendo al argumento en favor de las finanzas del Estado. No obstante, se plantea una compensación perpetua de 100.000 pesos, para su sostenimiento (González, 1981, p. 379); contribución que, en últimas, refleja cierta dependencia eclesial al nuevo régimen político. Con este panorama es que en materia política y fiscal la relación Estado-Iglesia finaliza el siglo XIX y abre el siglo XX.

Algunas anotaciones a propósito del Estado y la Iglesia en el siglo XX

Para finalizar este breve apartado, conviene hacer alusión a ciertos elementos sobre la relación Estado-Iglesia y algunos puntos sobre su fiscalidad en el siglo XX, no sin antes remarcar la necesidad de estudios más profundos e integrales de la fiscalidad eclesial según los periodos que el debate historiográfico ha definido o puede definir en el transcurrir de la labor investigativa. Tras preguntarse por las relaciones Estado-Iglesia en Colombia, Delio Maya (2007) plantea una periodización e interpretación de la historia de esta relación a partir de la figura de Concordato; una categoría que permitirá entender las relaciones en tres periodos: *preconcordatario*, relativo principalmente al siglo XIX; *concordatario*, que se forma con la llegada de los conservadores al poder (Regeneración y Hegemonía Conservadora); y el *postconcordatario*, que comprende desde la Constitución de 1991 hasta nuestros días (pp. 256-257).

En lo relativo a la Constitución de 1886, Maya (2007) señala que esta proporciona ciertos privilegios a la Iglesia Católica, manifiestos en, por ejemplo, el reconocimiento de la religión y la Iglesia como las de la Nación, la moral cristiana como la predilecta, la libre administración de sus asuntos sin necesidad de recurrir a la autoridad civil y, en materia fiscal, eximió de impuesto a los templos católicos, seminarios conciliares y casas episcopales y curales (p. 265). Además, considera como relevante el Concordato de 1887 que buscaba resolver el reclamo de la Iglesia frente a los bienes desamortizados en periodos anteriores (p. 266). De esta forma, se oficializa una preeminencia de la religión católica y con ello, principalmente en materia fiscal, se busca no solo la condonación de la desamortización, sino también una compensación de 100.000 pesos, ya mencionados, y se da el reconocimiento de la deuda a perpetuidad por concepto de censos

eclesiásticos y bienes desamortizados, todo esto en favor de la Iglesia y su sostenimiento (pp. 266-267).

Si bien Maya no profundiza en el tema económico o fiscal en relación a la Iglesia y el Estado en el XX, algo que sí deja en cierta notoriedad es el enfoque de la Iglesia más por conservar, consolidar y extender su poder social y político, a expensas del económico.

Parafraseando a González, dice:

Tras el Concordato [de 1887] se observa que [la] Iglesia hizo uso de su poder social y capacidad de negociación, cediendo en su reivindicación de derechos económicos, usurpados por el poder civil con la desamortización de bienes de manos muertas, a cambio de recuperar el lugar perdido con las reformas liberales. Además, logró sacar las normas que le eran favorables del ámbito del derecho interno al derecho internacional y en especial obtuvo el control de aparato educativo Estatal (p. 269)

Esta parece ser la lógica conservada a lo largo del siglo XX, una relación de conveniencia que se centró más en la primacía social del estamento eclesiástico.

El resto de siglo, al menos hasta el Concordato de 1973, la Iglesia se sometió a los vaivenes de los gobiernos conservadores y liberales, haciendo frente a esfuerzos secularizadores, pero también enfrentándose a la violencia bipartidista de la época. No será hasta el Frente Nacional y el Concordato de 1973 que volvería a asumir con firmeza algunos elementos del Concordato de 1886, en combinación con el compromiso social y sus exigencias que el reciente Concilio Vaticano II traía consigo (Maya, 2007, pp. 269-271). Sobre la fiscalidad y la economía, Maya menciona la continuación de cierta financiación estatal, como se venía planteando desde 1887 (Maya, 2007, p. 272).

Para finalizar en la definición de estos periodos, Maya encuentra en la Constitución de 1991 y más concretamente en la sentencia C-027 de 1993, el fin del periodo concordatario, la renegociación o revisión de la compatibilidad y correlación entre el proceso constitucional reciente y el concordato de 1973 y, en últimas los inicios de las modificaciones relativas a la construcción de un Estado laico y defensor de pluralidad religiosa (Maya, 2007, p. 275). En materia económica, el autor no especifica necesariamente la relación entre la Iglesia y el régimen fiscal o tributario del momento, pero sí señala la "consideración especial en materia tributaria para la Iglesia, condicionada a que extienda este privilegio a las demás confesiones" (Maya, 2007, p. 285). Es decir, en últimas, la fiscalidad se ve resguardada por matices especiales, en favor de la defensa de las creencias, sean del tipo que sea.

La mención a una especialidad en materia tributaria dirige a la cuestión que rige hoy día de un régimen especial donde las iglesias gozan de ciertos beneficios tributarios como el impuesto a la renta, en tanto se asumen ahora como entidades sin ánimo de lucro, y en beneficio de la sociedad colombiana, así como en defensa de su derecho a libertad religiosa. Por último, conviene enfatizar el vacío historiográfico persistente y la necesidad de impulsar las investigaciones histórico-jurídicas que pueden ser potencializadas con aproximaciones desde lo legal y lo institucional, desde estas corrientes que denotan la participación de la Iglesia en los asuntos fiscales a lo largo de la historia nacional. La historiografía actual, por ejemplo, trae a colación la dimensión fiscal como necesaria en la discusión, con textos como el publicado por Decsi Arevalo Hernández y Óscar Rodríguez Salazar (2001): "Gremios, reformas tributarias y administración de impuestos en Colombia" o como el texto de Pablo Rodríguez (2014): "Comprendiendo a Leviatán. El estudio fiscal como clave para analizar la formación de los Estados hispanoamericanos en el siglo XIX", donde se propende a una revitalización de esta

dimensión para la comprensión entera, por ejemplo y en este caso en particular, de la institución eclesíástica y la sociedad en general.

El régimen jurídico actual: Un breve acercamiento desde el Análisis Económico del Derecho, los principios, la jurisprudencia, la doctrina y la ley.

La esencia del derecho tributario: Un acercamiento a las tensiones desde el análisis económico del derecho.

El derecho tributario, dejando de lado la discusión sobre su autonomía dentro del campo del derecho como una rama independiente del saber jurídico y su separación con la hacienda pública³, se circunscribe como un fenómeno que hace parte de la economía desde su prescripción a la fiscalidad, el tributo entonces, se mantiene análogamente a la concepción del Estado, órgano que requiere de recursos para poder desenvolverse, gestión que se han concretado impositivamente mediante gravámenes a los asociados, los extranjeros, los pueblos vencidos, las relaciones comerciales, etc. Lo que implica entonces, la consolidación del monopolio del recaudo fiscal, pues aun cuando en un inicio los impuestos fueron simplemente pillaje y, posteriormente un reflejo del ejercicio del poder, los escenarios permiten concluir que la regulación fiscal está presente en las bases de las organizaciones sociales. Ahora, en términos académicos, el desarrollo de la regulación tributaria se sistematiza y resalta a partir del siglo XIX e inicios del XX con una corriente intelectual italiana en procura del estudio de la hacienda pública encabezada por Luigi Einaudi, debate que termino en la consolidación del derecho tributario como disciplina autónoma hasta bien entrado el siglo XX (Carreño, 1999).

Como mencionamos, el derecho tributario ha tenido una relación estrecha con la economía y, el Análisis Económico del Derecho (AED) surge en desarrollo de esta conexión como una alternativa a la clásica concepción política utilitarista de Jeremy Bentham, seguida con

³ En caso de que se requiera profundizar sobre este aspecto se recomienda la obra de Rubén Osorey, Andrea Amatucci y Mauricio Plazas Vega en la obra titulada “La autonomía del Derecho de Hacienda Pública y del Derecho Tributario. Reflexiones sobre su autonomía”, donde se exploran las fronteras de estos regímenes y las discusiones que se han dado sobre la separación de estas áreas jurídicas de interés.

posterioridad por James Mill, James Stuart Mill y Henry Sigdwick, crítica que proviene inicialmente del debate surgido en Estados Unidos en la conocida Universidad de Chicago aproximadamente desde 1940 con los pronunciamientos de los académicos Ronald Coase, Stigler y Posner (Caliendo, 2023) , ejercicio que coincide con el fortalecimiento del derecho tributario como ciencia. En fin, en este primer apartado pretendemos acercarnos desde la teoría básica del AED a las vicisitudes generales de método interpretativo en aplicabilidad a la problemática del régimen tributario de las iglesias y confesiones religiosas en Colombia, situación que representa un mero acercamiento ante los límites de la investigación que, si bien pretenden interdisciplinariedad se ve limitada por la falta de datos y estudios en materia económica, que esperamos sean saldados prontamente por la comunidad académica.

Tal vez en el área del derecho en la que más se naturaliza la presencia de la economía es en el derecho tributario, no obstante, su investigación desde el Análisis Económico del Derecho resulta reciente. En Colombia desde los años 90 se desarrolló una fuerte tensión sobre el fenómeno de la sostenibilidad fiscal, lo que implicó una pugna entre el derecho y la economía, se discutía precisamente el impacto de las decisiones judiciales que terminaban creando derecho sin tener presente las finanzas públicas y, por tanto, la economía. Por estas razones existían reticencias por parte de la disciplina jurídica para incluir en su línea argumentativa los métodos de la disciplina económica, sin embargo, esta disputa podría considerarse irracional, pues el AED como planteamiento, busca o pretende mínimamente la sensatez y equilibrio entre estas dos áreas con el propósito principal de razonabilidad en las decisiones legales y judiciales, situación que se ha venido consolidando por lo menos jurisprudencialmente, ya que mediante soporte técnico de la disciplina económica se ha tenido en cuenta el impacto material de las decisiones judiciales, es decir, la interdisciplinariedad que pretende fomentar esta línea hermenéutica mejora en cierto

sentido la discrecionalidad del poder, mal haríamos entonces en considerarlas diametralmente ajenas, puesto que ambas disciplinas tienen un núcleo social común. (Lozano, 2021)

Como se observa el AED pretende básicamente evaluar las alternativas en procura de permitir resultados positivos derivados de las decisiones jurídicas, en esencia, actúa como una especie de modulador de contrastes que, entre otras cosas, resulta chocante a la tradición civilista colombiana que yerra en no advertir la complejidad de la dupla eficiencia y equidad como elementos transversales en la discusión. Zanjados estos juicios, reconocemos que el apartado dedicado al acercamiento a las vertientes del Análisis Económico del Derecho, presenta algunos límites en la aplicabilidad de este método, puesto que deja de lado por su delimitación, aspectos de la econometría como método de análisis económico o, herramientas microeconómicas importantísimas para acercarse al fenómeno del régimen tributario de las iglesias y confesiones religiosas y, reconocer las consecuencias de los beneficios fiscales, situación que resaltaría en el panorama de escasa investigación tributaria desde el AED, salvo algunas excepciones como el trabajo académico de Eleonora Lozano que ha estudiado la renta y su relación económica proporcional y causal con las deducciones procedentes, lo que implica un trabajo de razonabilidad económica en escenarios tributarios, no obstante, la regla general es la ausencia de disertaciones que usen el foco del AED para analizar el régimen tributario. Vacío que por supuesto, no pretende ser subsanado en este trabajo.

Luego, más que introducimos en la esencia pura de las vertientes ofrecidas por el Análisis Económico del Derecho (AED), este apartado pretende resaltar algunos preceptos básicos de la línea de estudio previo al desarrollo normativo del régimen tributario de las iglesias, con el único propósito de brindar una alternativa de análisis que a nuestro modo de ver resulta idónea, toda vez que, como lo hemos reiterado el derecho tributario por su naturaleza se

relaciona con el fenómeno económico que rige a las organizaciones estatales, dinámica materialmente básica. Por lo anterior, el filtro del análisis económico del derecho representa el primer acercamiento al debate sobre los principios del tributo en Colombia, la realidad del tratamiento fiscal de las iglesias y, la eficiencia de esta relación que, como se anticipa desde el balance parece ser acreedora de una serie de tensiones patrocinadas por la falta de correspondencia con la realidad, configurándose así, la reglamentación tributaria especial como ajena y carente de análisis sobre las consecuencias jurídicas y sociales que implica.

Sustancialmente, el Análisis Económico del Derecho representa una metodología particular para ingresar en los albores de la dinámica legislativa a partir de premisas ajenas en sentido estricto al campo del derecho, lo que representa una integralidad del análisis desde la interacción interdisciplinaria, esto por la observancia de que en el campo del derecho la regulación parte de abstracciones que en algunos casos no corresponden a la materialidad o al sentido común (idealismo), pues aunque se relaciona en el mundo filosófico silogístico (positivo), cometiendo el error de creer que lo que se piensa o pretende que es el espectro normativo resulta siendo, es decir, comúnmente la hermenéutica jurídica olvida la relación entre como realmente opera el derecho y como debería operar, este último vacío supone entonces la introducción del AED como mecanismo que dota de sentido común las prescripciones normativas, lo mismo que, ofrecer sentido a las normas desde el razonamiento económico objetivo y la predictibilidad del impacto del panorama regulatorio, siendo así,

“entonces la razón para estudiar y ejercer el análisis económico del derecho es al menos una razón práctica, esto es, reconocer, convalidar o recuperar el sentido común como un método de razonamiento jurídico, un criterio de evaluación en el derecho y de cómo las personas reaccionan ante él.” (Monroy, 2023, p.18).

Resalta de lo anterior, la tendencia al pragmatismo que oferta el AED, lo que implica el nacimiento de una condición justificativa de las leyes, aspecto interdisciplinario que consideramos necesario en materia tributaria y jurídica, pues el debate sobre este asunto expuso la existencia de una necesidad, el derecho desde el derecho ofrece respuestas limitadas que no responden a la complejidad material de las dinámicas sociales, tópico que entre otras cosas trastoca la justificación del régimen tributario especial de las iglesias y asociaciones religiosas, esto debido principalmente a la falta de sentido común en un escenario de tratamiento diferencial fiscal de entidades en capacidad de tributar y, que por tanto, desde lo positivo del análisis, el legislador sacrificó premisas como la necesidad de eficiencia, progresividad y equidad que también involucra al AED.

Ahora, para este momento preliminar, resulta útil la definición ofertada por Daniel Alejandro Monroy Cely (2023) en la obra “*Análisis Económico del Derecho. Fundamentos y Escuelas*” que en esencia recoge parte de las primeras aseveraciones y se resume en la aplicación de la teoría y métodos de la economía al estudio de la dinámica del sistema jurídico, factor que abarca la dimensión positiva (el derecho y la conducta, ser) como normativa (deber ser, eficiencia), todo con el propósito de comprender la influencia de las normas sobre los agentes, como la asignación y distribución de las escasas.

Aclarada la relación conceptual del AED como metodología que rechaza la ausencia de razonabilidad, recordemos que señala la inoperancia de análisis positivo comúnmente ofrecido por el derecho que si bien tiene presentes otros aspectos, seguramente ignorados por el pleno análisis económico, no obstante lo anterior, el Análisis Económico del Derecho propone una triada que podría representar la estructura del razonamiento iuseconómico compuesta por: i) ideales, ii) propuestas y, iii) consecuencia (Monroy, 2023), fórmula que orbita en el núcleo

pragmático que implica el filtro económico sobre el ejercicio jurídico, por supuesto desde la particularidad de la economía social de mercado que propuso la Constitución de 1991 que combina la libertad comercial y el equilibrio social, como elementos esenciales para la organización, que entre otras cosas, desde el AED reconoce la incapacidad del mismo mercado y, a su vez, propone al Estado como corrector de dichas asimetrías en procura de obtener un estado de cosas eficiente y justo, lo anterior, mediante lo que algunos autores denominan Jurimetría como medio de verificación y mejoramiento del sistema jurídico (Gutiérrez, 2008).

Dejando de lado los juicios que pueda merecer el AED, resaltamos el filtro que este pretende ofrecer a la creación y/o supresión de leyes por inconveniencia, puesto que se acerca a la realidad material de los fenómenos que abarca el régimen jurídico en su contexto particular que, para el caso de Colombia se encuentran marcados por escenarios de déficit económico e incapacidad estatal de garantizar sus fines y obligaciones, lo que escenifica la existencia de un Estado débil y, por tanto, abundante en escasez. Entonces, partiendo de esta premisa, resaltan dos conceptos que acompañan al AED y al derecho tributario: equidad, progresividad y eficiencia como delimitantes de la organización institucional que requiere financiamiento. Escenario conceptual que implica que,

“El Estado debe implementar sus políticas con el mínimo de efectos para la sociedad (minimum loss to society). Minimizar sus efectos es una de las exigencias de la eficiencia económica. Por otro lado, el Estado debe actuar para obtener la más equitativa distribución de bienes en la sociedad, especialmente porque vivimos en una sociedad en la que el mercado es imperfecto y existen motivaciones resultantes de la voluntad de promoción de políticas públicas de bienestar social (welfare-motivated vigilantes). Este

puede ser considerado como el aspecto de la equidad en las políticas de finanzas públicas.” (Caliendo, 2023, pp. 46-47)

La eficiencia entonces procura evitar o minimizar el impacto de las políticas – en este caso fiscales – sobre la sociedad, lo que implica cercenar el daño y repercusión negativa, situación que se relaciona directamente con la equidad, pues resultan desde nuestro modo de ver conceptos interdependientes, toda vez que, esta última implica distribución de bienes que en los términos de esta investigación, involucran la contraprestación del tributo pagado reflejado en inversiones sociales, servicios públicos y en general el cumplimiento de las obligaciones y fines estatales, evitando así un escenario de insatisfacción y cargas que el contribuyente no está dispuesto a asumir. Precisamente en esta dialéctica se desarrolla el entendimiento de la eficiencia como la dinámica de la menor utilización de medios por la mayor cantidad de beneficios, situación que refleja satisfacción o maximización de los resultados (felicidad o satisfacción), panorámica intervenida por el derecho bajo los preceptos de eficiencia y justicia. Por lo anterior, adecuamos el caso del régimen tributario al margen de análisis económico referenciado en los párrafos precedentes.

Tabla 1

Aplicación test AED

Tópico (AED)	Descripción en el texto	Aplicación al régimen tributario de las iglesias
Ideales (premisa normativa)	Son los fines que debería perseguir el derecho; en sí, los “objetivos” que orientan las normas como: eficiencia, equidad, justicia distributiva, compromiso óptimo obligacional, etc.	Garantizar equidad tributaria e igualdad ante la ley, a la vez que se respeta la libertad religiosa. El sistema fiscal debería asegurar que todos los actores que generan ingresos contribuyan proporcionalmente al gasto público. (Interés general de la contribución)

Tópico (AED)	Descripción en el texto	Aplicación al régimen tributario de las iglesias
Propuestas (norma jurídica concreta)	Las normas (existentes o hipotéticas) que buscan materializar los ideales.	Las normas que otorgan exenciones tributarias amplias a las iglesias (renta y complementarios, predial y sobretasa ambiental en algunos casos, etc.). Estas se justifican en la función social y en la protección constitucional de la libertad de cultos.
Consecuencias (efectos reales de la norma)	Son los resultados empíricos o económicos que generan las normas en la conducta de las personas y en la asignación de recursos. El AED se enfoca en evidenciar y medir estas consecuencias.	<ul style="list-style-type: none"> - Inequidad: traslada la carga fiscal a otros contribuyentes. - Ineficiencia: crea ventajas competitivas para iglesias con actividades económicas frente a empresas privadas u otras ESAL. - Distorsiones: incentiva a algunas iglesias a expandirse hacia negocios lucrativos aprovechando beneficios tributarios, reconocimiento fácil de personería jurídica y ausencia de control respecto de las actividades desempeñadas. - Costos de oportunidad: el Estado deja de percibir recursos que podrían destinarse a educación, salud o infraestructura. (Condición de debilidad)
Conclusión normativa (AED)	El AED no define los ideales, pero mide la distancia entre las consecuencias y aquellos. Si las consecuencias no cumplen el ideal, la norma debe repensarse.	Las exenciones actuales no cumplen con los ideales de equidad, progresividad, ni de eficiencia tributaria. Entonces, bajo el AED, los beneficios deberían limitarse únicamente bajo la verificación de las actividades estrictamente religiosas, además de la revisión particular de las condiciones patrimoniales, lo que haría viable la imposición de gravámenes y/o la inclusión en el tratamiento especial actual para las iglesias y confesiones religiosas. (No suficiencia)

Si bien, este contraste con el AED requiere mayores elementos para definir los efectos, en términos de eficiencia, que resulta un centro de interés para la discusión económica de la conveniencia del sostenimiento de beneficios tributarios en cabeza de las iglesias y confesiones religiosas, la fórmula planteada muestra de forma clara la patología o disfuncionalidad que representa este régimen especial, pues aunque las exenciones podrían considerarse un medio para promover y proteger la libertad religiosa y, por tanto, reconocer la función social de estas instituciones – atribución que hemos cuestionado –, desde un sentido pragmático han generado distorsiones económicas mediante la creación de ventajas competitivas frente a otros actores que tributan, sobre todo si se observa la intromisión de estas entidades en actividades meritorias como veremos adelante o, motivan en cierta medida a expandir su intervención a actividades lucrativas bajo el amparo especial, situación que desde nuestra perspectiva y desde la técnica de las recomendaciones dadas en la comisión de expertos (Monroy, 2023) implica el traslado de una carga al resto de contribuyentes, por lo tanto, existe una pérdida neta de bienestar colectivo comprometiendo el “*minimum loss to society*” y “*happiness*” (Caliendo, 2023) social, implicando entonces, la limitación del uso óptimo de los recursos, sobre todo en aquellos casos donde la entidad religiosa ha acumulado un gran capital, tópicos que implican la insuficiencia de razones o sentido común para mantener los privilegios tributarios indiscriminadamente, situación que se complementa en la leve afectación al núcleo esencial del derecho a la libertad religiosa en caso de habilitar gravámenes tributarios, situación que se ha mencionado y, sobre la cual nos pronunciaremos.

Partiendo de lo anterior, desde una perspectiva del Análisis Económico del Derecho que lleva a observar las consecuencias, para el caso particular nos implica reconocer que el trato diferencial sustentado legalmente no cumple con el ideal de eficiencia en la asignación de

recursos ni con el principio de equidad fiscal, premisa que se agrava si se tiene presente el desconocimiento de la diversidad religiosa mediante el Concordato que será tratado con posterioridad (Justicia material). Partiendo de estas breves conclusiones del test aplicado, los juicios permiten concluir que debe existir una reforma al régimen especial, ya sea siguiendo las indicaciones y recomendaciones económicas que permitan unificar el Régimen Tributario Especial o, materializando mayores controles sobre la obtención de personería jurídica, las actividades naturales del que hacer religioso y la transparencia.

Sustancialmente, dejando de lado escuelas del pensamiento adscritas al AED, esta metodología como hemos visto pretende incluir las consecuencias de las normas frente a los ideales predeterminados, lo mismo que la materialidad frente a lo ideal. Precisamente este cambio de paradigma en el razonamiento generó cierta aversión por parte de los juristas, situación que no desconoce las duras críticas de autores sobre este modelo como las realizadas por Ronald Dworkin y Martha Nussbaum, ya sea por considerarlo simplista al reducir el comportamiento humano a la utilidad o la colisión con elementos de la justicia de la distribución de recursos, lo que implica en esencia una discusión sobre la maximización que supera los límites de esta disertación (Caliendo, 2023). Ahora, naturalmente existen diversas críticas, sin embargo, rescatamos que esta metodología al ofrecer interdisciplinariedad permite la producción de conclusiones jurídicas de mayor consistencia y certeza, derivada de su composición en derecho económico, regulación económica y la intervención del Estado, como elementos rectores de las relaciones entre los individuos en entornos de escasez (Monroy, 2023).

De lo precedente queda claro que el AED pretende ofrecer un criterio cercano a los contextos económicos y sociales comúnmente desconocidos en el ejercicio normativo, lo que implica un entendimiento del derecho más completo, toda vez que, incluye escenarios

adicionales que no solo responden a la economía. Desde nuestra óptica, esta teoría tiene lo que llamaremos la “pretensión material del derecho” es decir, el reconocimiento de condiciones que condicionan al derecho como objetivador de las normas que regulan a la sociedad, evitando normatividad antinatural que puede comprometer, como lo vimos, la justicia y la equidad como patrones ideales desde el AED, evitando así el sacrificio de lo razonable y la sensatez normativa que se pretende mediante la consolidación del sentido común que para este caso representa la tecnificación del derecho contextual.

Por otro lado, desde la lógica del AED, el caso particular traído por esta investigación que implica el régimen especialísimo de las iglesias y confesiones religiosas en Colombia, configura desde esta metodología un sistema de incentivos por lo menos distorsionado, puesto que, las exenciones de impuesto que disfrutaban estas entidades fomentan un comportamiento de maximización individual, pues resulta en términos de utilidad, más rentable actuar en los esquemas eclesiásticos que en los ordinarios, lo que rompe el equilibrio y afecta la neutralidad, esto quiere decir que el beneficio privado que reciben las iglesias implica un costo directo para el resto de contribuyentes, que deben soportar una mayor carga tributaria sin que se genere una mejora colectiva equivalente.

Continuando con el argumento, si bien algunas iglesias destinan recursos a programas sociales, la falta de controles impide verificar que el beneficio fiscal se traduzca en bienestar general. En cambio, el Estado pierde capacidad de recaudo que podría invertirse en salud, educación e infraestructura, con lo cual se sacrifican intereses colectivos y se compromete la primacía del interés general. Por otro lado, la asimetría de información agrava el problema, ya que muchas entidades religiosas no reportan de forma clara ingresos y egresos, lo que dificulta a la administración tributaria determinar su verdadera capacidad contributiva y genera altos costos

de transacción para el control, por estas razones, desde el AED el régimen tributario especial resulta abiertamente ineficiente e inequitativo, pues incrementa los costos del Estado y traslada la carga tributaria a ciudadanos y organizaciones sin este tipo de privilegios, por esto, la alternativa debería ser un modelo que ofrezca eficiencia fiscal, donde las exenciones sean particularizadas, es decir, se otorguen solo a aquellas organizaciones que ameritan la necesidad del beneficio y logren acreditar la materialización de acciones positivas como programas sociales auditados, evitando que el privilegio tributario se convierta en incentivo de evasión.

Naturaleza de las Entidades Sin Ánimo de Lucro: Un acercamiento desde las iglesias y confesiones religiosas

Podríamos considerar inicialmente que las ESAL rompen el propósito y necesidad de recaudo del Estado, implica entonces una excepción al Estado impositivo y, por tanto, una variante que justificada en la máxima de exclusión de fines lucrativos en cabeza de este tipo de entidades. Ahora bien, resta la justificación que a nuestro modo de ver lleva a una serie de contradicciones y tensiones que nos acercan al interrogante sobre la legitimidad y conveniencia, teniendo presente por supuesto, que estas entidades han sido señaladas como las propicias para materializar la elusión y/o evasión, estamos hablando del tratamiento diferencial basado en la coadyuvancia con los fines y deberes del Estado que, realmente se ha traducido en el terreno fértil para la acumulación de grandes capitales. Según la revista El Tiempo los ingresos de las iglesias incrementaron su patrimonio de \$ 4,2 billones en 2014 a \$ 8,06 billones en 2023 lo que representa un aumento del 90 % en la última década aproximadamente, por ello, desde el gobierno de Gustavo Petro, caracterizado por a travesar constantes crisis fiscales, se estudia la posibilidad de gravar a las actividades religiosas, medida evidentemente impopular, pero que en términos económicos termina teniendo sentido, más aún cuando surgen cifras como la que sigue:

“Respecto al patrimonio líquido de las iglesias y las confesiones religiosas, este medio también conoció que este pasó de 8 billones de pesos en el 2014 a 20,8 billones de pesos en el 2023, último año reportado, es decir, su incremento ha sido de 105 por ciento.”

(Cigüenza, 2025, párr. 1)

Estimaciones que se complican por las variadas líneas sobre las que recibe ingresos las iglesias, entre las que se pueden encontrar, actividades comerciales sobre las que evidentemente deberían ser gravadas como sucede con el IVA (difusión de actividades), donaciones que carecen de un control real debido a la baja trazabilidad de los donantes y uso de estos recursos, diezmos, servicios eclesiásticos entre otros, lo que implica que los ingresos declarados ante la DIAN terminan siendo agregados, complicando la diferenciación entre aquellos ingresos que provienen de un asunto meramente religioso y los que no, situación advertida en por la comisión de expertos y demás artículos de investigación que consideran que en sí mismo las ESAL están dotadas de flexibilidad organizacional y de baja vigilancia, situación que se complica aún más si se tiene presente que existe respecto al registro la vertiente católica y la no católica que, como vimos someramente en el primer debate de la discusión tiene un régimen autónomo que le permite tener cierta discrecionalidad, organización y control desde la misma entidad eclesiástica, lo que dificulta la obtención de información, escenario no ajeno para aquellas reconocidas por el Ministerio del Interior, que si bien son acreedoras de más transparencia respecto a los registros, desde la DIAN todo se torna opaco, toda vez que, la información parece cobijarse en la privacidad de los declarantes, incluso bajo una solicitud de referencias generales sobre los asuntos de control y vigilancia de estas entidades. (Ballesteros y Rivera, 2017)

Aclaradas algunas generalidades, entraremos a detalle en lo que Cabra de Luna y Lorenzo García, reiterados por Juan Carlos Gallego en su disertación denominada “*El impuesto sobre la*

renta y las Entidades Sin Ánimo de Lucro en Colombia” llaman el tercer sector caracterizado por ser mucho más complejo y heterogéneo donde las entidades pertenecientes a este panorama se caracterizan y definen por no pertenecer a otro sector, pues no son de carácter público y no tienen fines lucrativos (Lewin, 2008). Complejidades que como veremos también son patrocinadas por la división actual del régimen tributario de las entidades sin ánimo de lucro, empero debemos aclarar que las menciones serán genéricas debido a que el objeto principal son las iglesias y confesiones religiosas como especie dentro de este género lleno de opacidades que han permanecido en el tiempo y permanece aún después de la reforma estructural que obvió una serie de apartados sobre las ESAL que enquistaron un sistema antitécnico.⁴

En general las Entidades Sin Ánimo de Lucro surgen de un propósito o voluntad asociativa ausente – en principio – del sentido comercial que comúnmente une a sujetos en búsqueda de utilidad económica. Podríamos afirmar entonces, que en esencia la recepción de utilidad involucra un fin común beneficioso para una comunidad o direccionado a cumplir un objetivo social, lo que delimita, por tanto, la redistribución de excedentes en beneficios particulares de los asociados. En esencia, esta tipología societaria también ha sido entendida como un medio de acción de la sociedad civil que direcciona sus propósitos a grupos específicos o al bienestar social, situación que implica por consecuencia a su naturaleza un tratamiento diferencial en materia tributaria como compensación a las actividades entregadas en beneficio de la sociedad (Zabarain y Quintana, 2024, pp. 3-4) formula permanente en variedad de Estados que no pocas veces ha sido objeto de discusión.

⁴ Este libro resulta importante, pues es posterior a las reformas del 2006, pero previo a la reforma del 2016, en esencia, recomendamos esta bibliografía para profundizar sobre las dificultades que ha atravesado este tercer sector. También resulta importante para entender el desarrollo del RTE que rompió la dinámica de no sujeción tributaria predominante durante gran parte del siglo XX. Ahora bien, para el objeto del trabajo, rescatamos el panorama de ausencia de control que evidencia Juan Carlos Gallego García, sobre todo en el tema de la capacidad contributiva de las entidades en mención.

De este tipo particular de asociación civil destaca la persecución de fines desinteresados o altruistas que implica la reinversión de las utilidades percibidas a su objeto social para procurar su permanencia y, por tanto, la concesión de los beneficios a la sociedad civil. Resulta obvio, que estas actividades se encuentran respaldadas por el régimen constitucional vigente, principalmente sobre las vertientes democráticas, participativas y pluralistas que defiende el Estado Colombiano, sin dejar de lado, por supuesto, la esencia organizativa del trabajo y la solidaridad de los miembros de la sociedad que, entre otras cosas, deben procurar la prevalencia del interés general, justo como lo enuncia la primer prescripción constitucional que abarca los principios fundamentales (Const., 1991, art. 1). Sobre este punto de solidaridad la Jurisprudencia no ha sido ajena:

las ha definido como personas jurídicas que surgen de la voluntad de un grupo de individuos, quienes vinculan un capital a la obtención de un fin de interés general o de bienestar común no lucrativo y por ello satisfacen intereses públicos y sociales. (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-216-2020).

Abordada esta primera introducción a las ESAL queda claro, por lo menos desde nuestra óptica, que la recepción del tratamiento especial se debe principalmente a las siguientes razones:

i) Existe una concepción errónea que considera que estas entidades se encuentran en principio fuera del escenario comercial, y por estas razones, se exponen a una condición de vulnerabilidad para su permanencia, ii) al satisfacer necesidad de interés público y social, apoyan a los fines esenciales del Estado y, por tanto, a la presencia del mismo en el espectro social y, iii) el legislador goza de plena libertad de configuración normativa en materia tributaria, lo que le permite, en ejercicio de su potestad discrecional, establecer tratamientos diferenciados entre los contribuyentes, siempre que tales distinciones se fundamenten en criterios objetivos y guarden

armonía con el espectro constitucional.⁵ Ahora, sobre el primer punto resulta necesario dejar la claridad de que, si bien consideramos que existe esa errónea concepción, materialmente hay variedad de ESAL que si se pueden verse expuestas a la probabilidad de desaparecer y, por ello, deberían recibir un trato diferencial, situación diferente a la vigente que, no tiene presente la singularidad y capacidad económica de las ESAL como género.

Resta entonces mencionar los preceptos constitucionales que sustentan la consolidación de este tipo de entidades, que en esencia derivan del derecho expreso que reconoce el derecho de todo sujeto al reconocimiento de personería jurídica (Const., 1991, art. 14), escenario que para el caso de las iglesias representa por lo menos una doble vertiente desde la perspectiva del reconocimiento de la personería jurídica, pues en Colombia la iglesia católica tiene su reconocimiento por vía legal y, por tanto, reconocimiento de personería jurídica con carácter de derecho público, situación de la cual no se ven excluidas las demás iglesias siempre y cuando la relación se determine mediante una Ley de la república, no obstante, congregaciones diferentes al régimen canónico se determinan mediante un reconocimiento especial y, ambas en sí mismo se favorecen de la personería extendida que, como su nombre lo indica permite cobijar entidades derivadas de la organización matriz (Ley 133, 1994; Decreto 1319, 1998; Decreto 505, 2003).

Ahora, dejando un poco de lado este aspecto formal que implica la categorización de los sujetos jurídicos espirituales, estas entidades se sustentan principalmente, al igual que la mayoría de las ESAL, en las garantías constitucionales de libre asociación (Const., 1991, art. 38), cuyo propósito en si es procurar el interés social que, en esencia se sostiene sobre una dinámica económica solidaria como centro de la ejecución de sus actividades especiales, situación que implica donaciones con fines de interés social, caracterizados por su inamovilidad en termino de

⁵ Esta atribución legislativa se encuentra regulada en los artículos 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política de Colombia

modificación legislativa (Const., 1991, art. 62), situación que se entiende desde la obligación del Estado por promover la formación de asociaciones cívicas, comunitarias y benéficas, lo que generalmente implica un carácter no gubernamental de interés común que fomentan los valores democráticos em procura proteger el Estado Social de Derecho (Const., 1991, art. 103), situación que respeta la autonomía de estas organizaciones, pero no obvia la necesidad de vigilancia y control.

Partiendo de lo anterior, el respeto a la autonomía al que nos referimos, implica la ausencia de injerencia y/o preferencia y, para el caso de la iglesias, un cuidado absoluto que evite romper el precepto de neutralidad que, entre otras cosas tiene una estrecha relación con el laicismo estatal, más aún cuando las relaciones entre este y las ESAL comúnmente implica, trabajo cooperativo en programas y actividades de interés público, justo como lo permite el Artículo 355 Constitucional, en el cual se habilita al gobierno nacional, departamental, distrital y municipal a celebrar contrato con este tipo de entidades, lo que incluye a las iglesias donde la situación resulta más delicada sobre todo en el precepto de reconocimiento de idoneidad para este tipo de actividades, tensión que entre otras cosas, comúnmente se equilibra con la máxima de tratamiento igualitario entre este tipo de entidades. Bajo la dinámica de relación constitucional, no resaltaremos los apartados clásicos basados en el artículos 13, 18 y 19 de la Constitución política de Colombia que tratan libertades y la percepción externa e interna de la libertad religiosa, toda vez que, resulta un tema transversal de la investigación, sin embargo, para finalizar esta breve reseña, nos resta mencionar la discrecionalidad legislativa que habíamos anticipado y, que permite las exenciones como tipo de financiación y, en general, el precepto constitucional que somete la discusión a la mera legalidad y voluntad política que, hasta el momento no ha prosperado en temas impositivos sobre estas entidades.

Se alude entonces, esencialmente a la facultad otorgada para crear, modificar o suprimir beneficios o exenciones tributarias, toda vez que, este tipo de asuntos corresponde a aspectos de política económica, lo que implica que este poder es una manifestación de la política fiscal reflejada positivamente en los términos del artículo 150, 154 y 388 de la Constitución política de Colombia, lo que en esencia avizora en el principio de legalidad y, la necesidad de seguridad, certeza y definición previa, ya sea por el órgano legislativo desde su carácter nacional o, mediante la potestad y autonomía de las asambleas o los concejos a nivel regional y local, esto en procura del respeto de la autonomía que les permite ceder ciertos gravámenes que orbitan en su poder discrecional cuya única limitación en términos religiosos implica el tratamiento análogo de todas las entidades espirituales.

En fin, como se ha logrado observar brevemente, variedad de vicisitudes integran el espectro de las Entidades Sin Ánimo de Lucro, no obstante, hasta el momento la introducción únicamente ha discutido la naturaleza de las mismas que suele resultar clara para cualquier lector, puesto que desde lo nominal se entiende la exclusión lucrativa y la inclusión solidaria con propósitos sociales. Escenario que, para el caso colombiano implica una división del género que bajo la discrecionalidad legislativa patrocinó categorías relacionadas al tratamiento fiscal: i) el régimen ordinario de contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, aplicable a todas las asociaciones, fundaciones y demás entidades sin ánimo de lucro señaladas en el artículo 19, inciso 1, del Estatuto Tributario (Ley 1819, 2016) ; ii) el régimen de no contribuyentes ni declarantes, previsto en el artículo 22, inciso 2, del Estatuto Tributario, que incluye, entre otros, a las asociaciones de padres de familia, las juntas de copropietarios, las asociaciones de exalumnos y las asociaciones de hogares comunitarios; iii) el régimen de no contribuyentes pero obligados a declarar, consagrado en el artículo 23 del Estatuto Tributario, que comprende, entre otros, a los

sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, asociaciones de Alcohólicos Anónimos y, las entidades centro de nuestro interés, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley; y iv) el régimen tributario especial, establecido en el artículo 19, inciso 2, del Estatuto Tributario.

La división del género ESAL representa cierto grado de dispersión y un grado disímil sobre el tratamiento fiscal, incluso sobre algunas de estas divisiones existen tratamientos diferentes según la actividad que ejerce la asociación como ocurre en el Régimen Tributario Especial, precisamente esta segregación la consideramos ineficiente y tendiente a desconocer principios adscritos al derecho tributario como la equidad que bajo su desarrollo en el principio de igualdad desconoce tratamientos análogos ante situaciones similares. Ahora, precisamente esta dificultad fue objeto de discusión por la Comisión de Expertos asignada para la reforma estructural objetivada en la Ley 1819 de 2016, organismo que consideró viable la unificación de regímenes, además de dotar de claridad a las actividades que ejercen este tipo de entidades, evitando la laxitud y la falta de control de la administración tributaria, la acumulación de excedentes sin límite alguno ante la exclusión de gravámenes y, en general, ventajas competitivas injustificadas respecto al régimen ordinario. (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, 2015, pp.190-193)

Grosso modo, queda en evidencia que la Comisión recomienda unificar el tratamiento tributario de las Entidades Sin Ánimo de Lucro estableciendo que, por regla general, todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones tributen bajo el régimen aplicable a las sociedades comerciales, salvo aquellas que soliciten y sean expresamente admitidas al Régimen Tributario Especial (RTE) tras cumplir requisitos estrictos verificados por la DIAN. Las ESAL dentro del RTE solo podrán gozar de rentas exentas por actividades meritorias de interés general

correctamente definidas, con acceso abierto a la comunidad, destinando sus excedentes a dichos fines y con límites a las actividades comerciales para evitar competencia desleal, todo ello acompañado de mayores controles, transparencia y rendición de cuentas para prevenir abusos de los beneficios tributarios.

Estas recomendaciones, mecanismos de control y claridad sobre el régimen tributario, resulta desde nuestra perspectiva esencial, puesto que el Estado social de derecho tiene ciertas funciones vitales sobre las que tiene el carácter de garante frente a la sociedad, servicios esenciales que debe ofertar como la educación, la salud, alimentación y, otros como la seguridad y la defensa, propósitos que evidentemente se sustentan mediante el recaudo como fuente de ingresos por antonomasia de la administración, ingresos que como hemos mencionado tienen algunos puntos de fuga justificados en la imposibilidad del sujeto activo tributario para cumplir los fines esenciales del Estado por sus propios medios. Por eso, desde nuestro modo de ver la configuración misma del RET y de las entidades adicionales del artículo 22 y 23 del E.T devienen de la incapacidad de agencia del Estado sobre el territorio mismo, situación que parece permanecer desde el régimen colonial referenciado, pero que ha nuestro modo de ver puede empezar a ser subsanado desde el emprendimiento de un proyecto recolector y unificador de este tipo de entidades, pues desde nuestro concepto estas exenciones sin filtro debilitan la formación del Estado, además de resultar contradictorias en un Estado principalmente impositivo.⁶

Entrando en materia al punto de interés sobre las iglesias y confesiones religiosas, consideramos importante destacar previo a la caracterización del régimen, los datos ofrecidos por el sistema de consulta de los registros públicos de las entidades religiosas puesto a disposición

⁶ Hacemos esta referencia de incapacidad, teniendo presente antecedentes históricos, donde la iglesia ejercía las veces de Estado, esto por la incapacidad de la figura administrativa de llegar a la totalidad del territorio, situación que en países como Colombia se siguen dando.

por el Ministerio del Interior bajo el propósito de garantizar la transparencia que, además resultan el reflejo del descontrol y crítica reiterada que existe en las investigaciones relacionadas en este trabajo ante el bajo control para obtener los registros y reconocimiento por parte de este órgano competente. Particularmente en la actualidad se encuentra en condición de iglesias y confesiones religiosas activas la cantidad de 11.783 entidades reconocidas y, por tanto, pertenecientes al régimen especialísimo al que pertenecen las organizaciones dirigidas a la espiritualidad, solo en lo que va del año 2024 y parte del 2025 se han concedido 863 registros ratificados y reconocidos mediante resolución por la Dirección de Asuntos Religiosos del Ministerio del Interior (Ministerio del Interior, 2025), entre las cuales resta mencionar las pertenecientes a la Iglesia Católica que, por sí sola, tiene 5.552 parroquias, 13 arquidiócesis y 56 diócesis, entre otras entidades (Escobar, 2025) apartado cuantitativo que se justifica en la flexibilidad de requisitos para obtener este aval por parte del Estado, referenciados en la Ley 133 de 1994 y el Decreto Único Reglamentario No. 1066 de 2015 que en esencia implican lo siguiente: i) Solicitud presentada por el representante legal o su apoderado, ii) Documentos fehacientes que acrediten su fundación o establecimiento en Colombia, iii) Denominación y demás datos de identificación, iv) Estatutos en los que se indiquen: a) Sus fines religiosos, b) Régimen de funcionamiento, c) Esquema de organización, d) Órganos representativos, con expresión de sus facultades y requisitos para su válida designación y, v) Certificación de la existencia y representación legal de la organización religiosa, expedida por autoridad competente, cuando se trate de federaciones, confederaciones o asociaciones de ministros.

Justo como se logra observar, los requisitos realmente resultan meramente formales y de fácil obtención, por lo que el respectivo reconocimiento mediante resolución, no implica un reto mayor, precisamente este es otro punto crítico por el cual consideramos la necesidad de reforma

este apartado especial en el tratamiento de las entidades religiosas, tal vez, existiría un mayor control si este reconocimiento implica límites temporales en ejercicio de la proliferación religiosa, algo así como condiciones de arraigo e incluso periodos previos de revisión de las actividades religiosas y, por supuesto, la contribución y desarrollo de los fines centrados en la libertad religiosa, además de la reinversión sobre la cual debe intervenir la DIAN como órgano de vigilancia en la transparencia del manejo de los recursos, e incluso podría pensar en la inclusión de la proliferación religiosa exclusiva como una actividad meritoria dentro del RTE, o también la obligación de destinación a reinversión de un porcentaje determinado, esto, por lo menos como medidas iniciales a una reestructuración singularizada del régimen tributario, donde por lo menos para el caso de las iglesias se deba realizar un estudio particular de cada entidad, lo que incluye revisión de recursos, redistribución, actividades que ejercen para evitar que invada las actividades RTE y, en caso de que esto suceda, se proceda a la reubicación de régimen tributario, ideas que por supuesto necesitan profundizarse y contrastarse con la realidad, pero que pueden ser un punto de partida al control y unificación que requiere el régimen tributario.

Continuando con el hilo central de este apartado, las iglesias y confesiones religiosas permanecen en el lado especial del régimen tributario como una especie de las ESAL por su contribución a un espacio de interés para el Estado, como lo es el fomento de la libertad religiosa y la libertad de cultos, esta última que, para nuestro interés no resulta un criterio constitucional absoluto y, como veremos más adelante, puede ser objeto de gravámenes tributarios que no implican necesariamente un detrimento grave al derecho fundamental. El Estado al conceder estos beneficios mediante exenciones fiscales, incurre en lo que podríamos denominar un gasto indirecto, pues amputa la expectativa de obtener ingresos sobre este tipo de actividades que, evidentemente recolectan recursos y generan utilidades que deben ser redistribuidas para el

mismo fin de la entidad, situación que según la cantidad de iglesias y confesiones activas representa la no percepción de un rubro considerable para el Estado que podría contribuir a su estabilidad y mayor satisfacción de necesidades sociales, además de interrumpir el desequilibrio en la neutralidad patrocinada por la administración según lo evidenciado en la investigación de Uprimmny.

En la clasificación determinada en párrafos precedente las iglesias y confesiones religiosas resaltan por encontrarse en el grupo exento o no contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios, delimitado sobre el artículo 23 del Decreto 624 de 1989 que, respecto al otro no contribuyente del artículo 22 se diferencian principalmente por que aquellas parecen funcionar desde la autonomía asociativa privada y estas pertenecer a un régimen de carácter público que dota de mayores beneficios a entidades como la Nación, las entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las áreas metropolitanas, la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y su sistema federado, las superintendencias y las unidades administrativas especiales, entre otras que parecen tener un vínculo público-comunitario, ahora, si bien se pretende realizar una diferenciación esta resulta más compleja pues ambos regímenes resguardan entidades de carácter público, situación apenas curiosa al ver incluidas a entidades de tipo espiritual. En fin, para esta breve descripción normativa el centro serán las iglesias y confesiones religiosas que, antes de la ya mencionada reforma estructural pertenecían al régimen de no contribuyentes no declarantes bajo la delimitación conceptual de “asociaciones y congregaciones religiosas”, situación que por lo menos genera dudas respecto a la divergencia conceptual, no obstante, entre la Ley 133 de 1994 y el artículo 2.4.2.4.1.7 del Decreto 1066 de 2015 podríamos acercarnos a un entendimiento general:

- A) Entidad religiosa: Hace referencia a la vida jurídica de la iglesia, la comunidad de fe o religiosa o la confesión religiosa, quien sea sujeto titular de los derechos colectivos de libertad religiosa. En este sentido, todas las entidades religiosas se constituyen jurídicamente ante el Estado, y este a su vez, como garante, les reconoce su existencia jurídica a través del otorgamiento de una personería jurídica especial o extendida que hace parte de un registro público administrado por la entidad competente. El Ministerio del Interior es el encargado de otorgar la personería jurídica especial conforme lo estipula la Ley de libertad religiosa y de cultos. De acuerdo a ella, serán titulares del reconocimiento jurídico las iglesias, denominaciones, confesiones, sus federaciones y confederaciones y asociaciones de ministros que se constituyan jurídicamente ante el Estado.
- B) Confesión religiosa: Desde el punto de vista de historia de las religiones, es la manifestación conjunta de los artículos de fe, doctrinas o creencias que definen una religión. Las confesiones religiosas se caracterizan por su arraigo histórico en el cuerpo social o en la historia de la humanidad. La confesión religiosa, toma en cuenta la manifestación pública de las creencias a través de sus símbolos, ritos y prácticas que caracterizan una religión particular con el fin de promover apego de los sentimientos religiosos en el cuerpo social sin perjuicio jurídico del Estado.
- C) Organizaciones de las entidades religiosas: Son todas aquellas organizaciones que nacen de las iglesias y confesiones religiosas y se derivan del derecho que tienen las mismas para desarrollar actividades de educación, de beneficencia, de asistencia y demás que aporten a la construcción de bien común y que permitan poner en práctica los preceptos de orden moral desde el punto de vista social de la respectiva confesión,

como parte integral de sus fines religiosos, de acuerdo a los artículos 6o Literal g y 14 de la Ley Estatutaria 133 de 1994. (Concepto 100202208-481, 2018 y Decreto 1066, 2015)

Como se logra observar, resalta en estas definiciones ofrecidas por la normatividad que, las entidades religiosas son personas jurídicas formalmente reconocidas por el Estado (iglesias con personería jurídica) , que representan a iglesias o comunidades de fe con derechos colectivos de libertad religiosa, sin embargo, las confesiones religiosas son conjuntos históricos y doctrinales de creencias y prácticas que definen una religión, arraigadas culturalmente, pero sin personería jurídica propia, situación que podría generar confusión ante la literalidad del estatuto tributario al incluirlas como “iglesias y confesiones religiosas”. Por su parte, las organizaciones de las entidades religiosas son aquellas instituciones que surgen de estas iglesias o confesiones para desarrollar actividades sociales, educativas y de beneficencia que complementan sus fines religiosos y contribuyen al bien común, situación que como veremos más adelante adscriben a estos entes al Régimen Tributario Especial.

Ahora, aunque jurídicamente iglesias y confesiones se diferencian, el Estatuto Tributario las incluye conjuntamente como entidades exentas porque reconoce la importancia tanto de la estructura formal (iglesias) como de la manifestación cultural y doctrinal (confesiones) para la libertad religiosa y el bienestar social, por estas razones se incluyen en la categoría los monasterios, conventos, asociación de fieles, toda vez que, se dedican a ritos y prácticas que caracterizan una religión particular con el fin de promover apego de los sentimientos religiosos en el cuerpo social, (*Concepto 100202208-481, 2018, pp. 33-34*) precisamente por esto, se les otorga un trato fiscal igualitario que pretende proteger su ejercicio y función social.

Reconocidas las ventajas que ofrece este régimen a las iglesias y confesiones religiosas, resulta evidente que este tipo de entidades son acreedoras de una especie de inmunidad respecto a variedad de actividades, en esencia fluye en otro plano que le permite pasar por alto variedad de exigencias del régimen ordinario que, únicamente son objeto de control cuando trastocan elementos de orden público como los derecho pensionales u otro derecho fundamental que requiere la corrección del juez constitucional por tratarse de violaciones a derechos fundamentales, como podremos observar en el desarrollo jurisprudencial de la Corte Constitucional que ofreceremos más adelante. No obstante, con el fin de adelantar algunas vicisitudes que por lo menos desde nuestra perspectiva resultan contradictorias, resalta el poder de mutabilidad de las iglesias y entidades religiosas sobre su objeto, situación que no acarrea consecuencias apenas lógicas como la pérdida de reconocimiento en el régimen como No Contribuyentes Declarantes, nos referimos particularmente al fenómeno que se evidencia cuando una entidad de carácter religioso se apropia de actividades de carácter meritorio pertenecientes exclusivamente a aquellas organizaciones pertenecientes al RTE, situación que a nuestro modo de ver desnaturaliza y refleja la inoperancia de las divisiones de las ESAL, dejando en evidencia una falta de definición que, para el caso particular parece beneficiar a este tipo de entidades que no pierden su categoría, aun cuando deben dedicarse única y exclusivamente a los ritos y practicas a fin de promover el apego a los sentimientos religiosos.

Precisamente esta problemática en la delimitación fue objeto de discusión en el Concepto 1363 del 2018, que bajo el carácter de doctrina emitida por la DIAN preciso la diferencia que ya hemos tratado entre organizaciones derivadas de las iglesias y confesiones religiosas y las actividades propias de las entidades religiosas pertenecientes a regímenes totalmente distintos justificados en su destinación de actividades. Sin embargo, ante la tensión el ente

conceptualizador, se pregunta que ocurre de cara al carácter de no contribuyente que tienen estas entidades, cuando la iglesia con su personería jurídica, además de promover apego de los sentimientos religiosos en el cuerpo social con el desarrollo de ritos y prácticas, desarrolla actividades meritorias (Concepto 1363, 2018, p. 1).

Si bien, el concepto destaca que procesos meritorios como la educación , promoción social y actividades de público beneficio, son reconocidos a la iglesia mediante el Concordato en su artículo V, la aseveración grave se centra en que bajo el análisis de este concepto se considera que lo primero que se puede concluir es que el desarrollo de una actividad meritoria de forma directa por parte de un no contribuyente, no le quita esta calidad, habilitación que desde nuestra perspectiva resulta compleja de sostener y, que en esencia, por la evidente desnaturalización debería implicar la pérdida de beneficios. En fin, como se observa, existen ventajas tributarias que arrojan a las iglesias y confesiones religiosas, situaciones que se desarrollaran en la relación de conceptos y oficios de la DIAN que nos permitirá acercarnos a una relación similar a la jurisprudencial, donde destaca un elemento fáctico que sustenta la litis y un direccionamiento interpretativo del órgano competente, entre las particularidades resalta la ya discutida sobre la mutación del objeto, observaremos otras que extienden los beneficios tributarios a ciertos miembros espirituales y la ausencia de cargas formales que nos permiten concluir que existe un régimen especialísimo en el espectro tributario colombiano que parece no estar bebidamente justificado y, las iglesias parecen poder romper la filosofía propia del régimen al que pertenecen.

Para cerrar este apartado, nos resta mencionar que la única carga de estas entidades que resulta clara, pero que parece tener un bajo control real es la obligación de reportar y/o declarar ingresos y patrimonio, los cuales serán objeto de inspección y vigilancia por la DIAN quien, bajo una prescripción patrocinada por la reforma estructural del 2016, definió el artículo 364-1 que

contiene la cláusula general antielusión fiscal que aplica a entidades abiertamente no contribuyentes declarantes y no declarantes, sin embargo, que exista esta medida no implica que resulte efectiva, pues realmente este tipo de controles no son públicos por parte de la DIAN y, resultan de difícil acceso incluso desde la solicitud formal de datos generales, ahora respecto al control general de las iglesias y confesiones religiosas lo trataremos más adelante, como un pilar fundante de las críticas que merece el régimen tributario en este análisis.

Acercamiento a la llamada reforma estructural y al estado actual de las cosas

Aclarados algunos de los pronunciamientos, es imprescindible retomar la llamada reforma estructural del 2016 que tenía como propósito principal la consolidación de la simplicidad y progresividad, objetivo que a nuestro modo de ver no se logró materializar. Además de lo anterior, también pretendía abordar un problema fundamental: la evasión y la elusión fiscal como defecto principal del fin contributivo, justo como lo venían desarrollando los miembros de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria que, entre otras cosas tuvieron en la mira a las iglesias y confesiones religiosas, situación advertida en la literatura académica bajo la propuesta de unificación de regímenes “*El proyecto inicial de ley y los informes de la comisión incluían a las congregaciones religiosas como Entidades pertenecientes al RTE. Es decir, estas entidades pasarían de no contribuyentes no declarantes a contribuyentes del RTE. Este cambio reflejaba una respuesta a los escándalos en los que se vieron involucradas las iglesias y congregaciones religiosas en la realidad nacional*” (Rentería, 2022, p.10).

Ahora bien, como se observa existe una advertencia sobre los regímenes especiales que bordean a las ESAL, principalmente por tres razones a saber: i) Beneficios excesivos, ii) Ambigüedades en su categorización (Facilidad de acceso) y, iii) Controles ineficientes

(Fiscalización y seguimiento), este último punto abordado desde otros apartes del informe con la sugerencia de la reestructuración de la DIAN. A pesar de ello, resalta que no hay un pronunciamiento directo sobre las iglesias y confesiones religiosas, salvo su inclusión entre las entidades No contribuyentes No declarantes del entonces artículo 22 del E.T, por lo que consideramos que no es cierto que directamente se pretendía incluirlas al Régimen Tributario Especial, pues ni siquiera fueron tenidas en cuenta para la categorización de la propuesta de reforma de los artículos 19, 22 y 23, no obstante, resalta la mención del informe:

“Las entidades que por objeto de esta reforma dejan de ser No Contribuyentes, tales como las cajas y los sindicatos, pertenecen al régimen de las ESAL y deben de tramitar el ingreso al régimen especial y obtener la exención de sus excedentes tal como lo harán las Asociaciones, Fundaciones y Corporaciones.” (Comisión De Expertos Para La Equidad Y La Competitividad Tributaria, 2015, p. 197).

Como se observa, parece darse una inclusión indirecta bajo la misma exclusión nominal que, ubica a las iglesias como contribuyentes y, por tanto, las incluye, sin mencionarlas al Régimen Tributario Especial, a pesar de ello, resalta que en general las recomendaciones direccionadas al legislativo pretendían rigurosidad en el tratamiento de las ESAL, pues determino que existían entidades que no cumplían las condiciones, hacían parte del régimen especial y, por tanto, evadían las obligaciones fiscales que les correspondían. En esencia, las propuestas de la Comisión relacionadas no fueron tenidas en cuenta rigurosamente por el legislativo, lo que implicó con intención o sin ella, la modificación y la salida de las iglesias y confesiones religiosas de la categoría beneficiosa de No Contribuyentes No Declarantes, por una aparentemente más rigurosa, aunque no tanto como resultaba beneficioso para el país según la

realidad fiscal y económica, tópico que se aleja de los parámetros establecidos por el ya recorrido AED.

Dejando claras estas intenciones imprósperas y, que derivaron en la inclusión de las iglesias al régimen de sujetos No Contribuyentes Declarantes manteniendo esta división ya declarada deficiente por los miembros de la Comisión, se evidencian los primeros cuestionamientos sobre lo estructural de la reforma del 2016. En esencia, consideramos que el nivel estructural de la reforma se mide en términos de eficiencia y equidad con vocación de permanecer en el tiempo, lo que pretenden precisamente aumentar la credibilidad del contribuyente sobre el sistema mismo de recaudo que, responde a las intenciones de materializar los fines y garantías decretadas en el orden constitucional. Por estas razones, aumentar el recaudo mediante modificación de la base gravable o las tarifas no representa un cambio estructural, sin embargo, implementar calidad tributaria mediante reestructuración global que permita sostener periodos de crisis o déficit económico si implica una reforma fundamental. Bajo esta premisa, entonces es estructural la búsqueda de intervenir los escenarios de evasión y elusión mediante sanciones claras y efectivas en procura de volver permanente la eficiencia tributaria, formula planteada desde la Comisión de Expertos bajo la intención de intervenir sobre las ESAL, caracterizadas por el traslado irregular de recursos a escenarios de menor fiscalización y control (Lobo, 2018, pp. 106-110).

Entonces, basando nuestro análisis de la particularidad de las iglesias como entidades No Contribuyentes Declarantes, conviene considerar que la reforma no resulto estructural, pues fracaso en la inclusión de estas entidades a un régimen con mayor control y claridad tributaria, instituciones que entre otras cosas no requiere mayor forma para su constitución y, además representa extensión de beneficios a algunos de sus ministros, situación que desde otra

perspectiva nos hace pensar a este tipo de instituciones con altos beneficios tributarios como los medios reflectivos y óptimos para la elusión, evasión e incluso el lavado de activos.

Precisamente la usencia de análisis interdisciplinar del cumplimiento tributario y, por tanto, la ausencia de reflexiones de política fiscal que encaminen las situaciones tributarias desde el escenario técnico y objetivo, ha permitido la consolidación de las iglesias y confesiones religiosas aun cuando las recomendaciones se dirigían a implementar un mayor control tributario, cristalizando así, la necesidad de ver el escenario fiscal desde la evidencia económica que permite cumplir los objetivos nacionales. La historia demostró que la mayoría de las reformas son de carácter coyuntural motivadas principalmente por los declives económicos, situación que no ha habilitado las condiciones necesarias para evitar el incumplimiento fiscal como fuga de considerables recursos económicos necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado y la proyección del mismo, aún más cuando se encuentra en etapa de desarrollo. Concluimos entonces, este primer pronunciamiento con la necesidad de repensar el sistema vigente desde la óptica económica que permita la materialización de la eficiencia de las reformas tributarias venideras.

Como se mencionó superficialmente, previa a la reforma llamada estructural del 2016, las iglesias se encontraban en régimen particularmente beneficioso por la ausencia de clasificación rígida que las hacía reposar en un escenario de no contribución fiscal bajo el apelativo ambiguo de asociaciones religiosas permanente desde la expedición del Estatuto Tributario en 1989, situación que implicó la ausencia de control absoluto, no obstante, lo anterior, la reforma lejos de escuchar las recomendaciones generales de condicionar a este tipo de entidades a actividades meritorias claras y al régimen tributario especial que pretendía mantener el control y evitar la dispersión fiscal preexistente, la Ley 1819 de 2016 termino por ampliar el concepto a iglesias y

confesiones religiosas e incluir una carga de información mediante las declaraciones de ingresos y patrimoniales, esto para procurar un mínimo de transparencia, situación que contrario a las recomendaciones reflejo un control suave sobre la grieta fiscal que representaba para los comisionados del comité técnico. Por estas razones, el articulado se mantiene como sigue:

“ARTÍCULO 23. ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES DECLARANTES. <Ver Notas del Editor> <Artículo modificado por el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> No son contribuyentes del impuesto sobre la renta los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral; las asociaciones y federaciones de Departamentos y de Municipios, las sociedades o entidades de alcoholísticos anónimos, los establecimientos públicos y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado, siempre y cuando no se señale en la ley de otra manera. Estas entidades estarán en todo caso obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio.

“Las entidades de que trata el presente artículo deberán garantizar la transparencia en la gestión de sus recursos y en el desarrollo de su actividad. La DIAN podrá ejercer fiscalización sobre estas entidades y solicitar la información que considere pertinente para esos efectos.” (Decreto 624, 1989)

Como se observa, tal vez lo único que resalta de esta reforma “estructural” es la carga de reportar información básica a la DIAN como entidad competente, lo que implica que el régimen de exenciones tributarias permanezca en su máximo esplendor particularmente en lo que tiene que ver con gravámenes, beneficios directos y/o tratamientos diferenciales como: i) impuesto

sobre la renta, ii) impuesto a la riqueza ii) impuesto predial, según la autonomía municipal, iii) la sobre tasa ambiental e indirectos como i) Tarifas preferenciales a ministros de la entidad religiosa y, ii) posibilidad de apropiarse de actividades meritorias sin ingresar al RTE. Aclarados estos aspectos, a pesar de que sobrepasa los límites de esta investigación sería interesante para comprender aún más este fenómeno en contraste con principios de derechos tributario y el precepto de neutralidad del estado revisar dos aspectos a saber: i) La concesión de exenciones regionales y municipales bajo la autonomía tributaria que los cobija sobre ciertos tributos, ii) la inversión de recursos por parte del Estado para procurar el fomento de la libertad religiosa como criterio fundamental de la sociedad, esto último desde una perspectiva crítica que permita revisar las tensiones con el principio de neutralidad que debe garantizar el Estado.

Realmente preguntarse y exponer el régimen tributario de las iglesias y confesiones religiosas, resulta una tarea relativamente fácil, pues la regla general, siempre y cuando estas se dediquen exclusivamente al rito y objeto religioso en principio se encuentran exentas de la mayoría de cargas que permean el RTE y el régimen ordinario de tributación, lo que implica una excepción general y comprensible que se puede resumir en que si este tipo de entidades incurren en un hecho generador de algún gravamen en consecuencia se consideran responsables, por esto mismo, si abandonan sus delimitaciones están llamadas a responder tributariamente como regla general, sin embargo, como hemos mencionado existen algunos vacíos cuando este tipo de entidades invade actividades meritorias, situación que requiere un control urgente, ya que la ausencia de sujeción fiscal sobre este desplazamiento opaca la regla general referenciada.

En fin, después de reseñar este régimen que en sí mismo no implica mayor profundidad, si podemos empalmar un comentario principal de interés, dirigido a resaltar que, si bien este tratamiento diferencial resulta generalizado en Latinoamérica, en zonas de Norte América e

incluso en áreas europeas donde la financiación resulta parcialmente directa como ocurre en la asignación directa de presupuesto público a la iglesia en España (Ballesteros y Rivera, 2017, p. 158), este fenómeno resulta apenas entendible, pero a nuestro modo de ver reprochable frente a lo que se podría entender como una Estado de corte moderno, pues inclusive cuando la asignación presupuestal no resulta directa, en esencia existe una especie de escenario subsidiado por el estado mediante las exenciones fiscales, situación que resulta aún más crítica si se tiene presente la realidad económica de variedad de países en desarrollo,⁷ que constantemente se ven sometidos a crisis financieras que, como se logra observar en la realidad tributaria del país, comúnmente las reformas son patrocinadas por momentos coyunturales en materia fiscal, situación que hasta el momento no ha tocado a este tipo de entidades (Lewin, 2008).

Precisamente, al momento de esta disertación Colombia enfrenta una crisis considerada por algunos medios como el déficit fiscal más alto del siglo (Hernández, 2025) y estas alternativas de fiscalización parecen más loables ante el desarraigo social sobre las religiones o creencias, que si bien no implica desconocer esta realidad, si conlleva a un llamado a la razonabilidad sobre la materialidad económica del país, por lo tanto, la medida seguramente terminará prosperando, lo que implica que la aplicación legislativa de las recomendaciones técnicas en algún punto podrían dejar de tener un costo político que las estanque, pues si bien las ESAL pretenden complementar las funciones del Estado para ofrecer respuestas ante la inoperancia de este, su realidad y control resulta gris por la carencia de definiciones claras, por la

⁷ Sustancialmente este comentario pretende suscitar la realidad económica de países carentes de industrialización y, por tanto, con una economía endeble y comúnmente dependiente, situación que amerita por lo menos desde nuestra perspectiva a modificar la realidad fiscal frente a estas entidades de una manera particularizada, es decir, observando a la entidad registrada o reconocida legalmente, esto para observar la realidad financiera y conforme a esto realizar modulaciones razonables, justo como se evidencia en otras realidades tributarias del país, donde existen topes para establecer cargas, factor que contribuiría a la financiación de múltiples proyectos que, incluso podría ser particularizados si se quiere mantener el fin o filosofía de la obtención de este tipo de recursos.

ausencia de verificación de reinversión de los recursos en el objeto de la entidad, por la pasividad de los órganos de control en el ejercicio de la vigilancia y por la ausencia de intervención legislativa para ofrecer cambios estructurales, tópicos que como hemos visto y se han resaltado en múltiples investigaciones permiten el aprovechamiento de estas figuras para defraudar el ingreso principal del Estado: Los impuestos.

En definitiva, retomando el hilo de este apartado, mediante el siguiente capítulo profundizaremos en los oficios y conceptos emitidos por la DIAN, elementos que permitirán ampliar las diferentes circunstancias que dibujan el régimen tributario espiritual, toda vez que, mediante pronunciamiento comúnmente derivados de interrogantes de la comunidad y/o compilación doctrinal, se aclaran los diferentes escenarios donde se involucra la actividad religiosa, apartado que posteriormente será complementado por el análisis jurisprudencial que pretende aportar esta investigación, donde se terminaran de reseñar las tensiones que ha generado este tratamiento diferencial y, además, se seguirá con el propósito principal del capítulo respecto al régimen tributario de las iglesias y confesiones religiosas, esta vez, no solo desde la literalidad de la norma, sino desde la intervención jurisprudencial y los interrogantes planteados en la doctrina de la DIAN.

Caracterización y doctrina: A propósito de los conceptos y oficios de la entidad de control tributario DIAN.

Definiciones generales

“El mundo era tan reciente que muchas cosas carecían de nombre, y para mencionarlas había que señalarlas con el dedo” Gabriel García Márquez.

La delimitación ofrecida por los conceptos resulta una actividad de meritoria necesidad.

El ser humano siempre ha intentado de alguna forma señalar y guardar representaciones sobre los fenómenos que observa y, que constantemente lo rodean, situación que ha implicado la acumulación y desarrollo de complejas categorías que se van entrelazando a las diversas especialidades en las que nos desenvolvemos. El derecho al integrarse a la máxima del lenguaje hace parte de esta dinámica de constantes abstracciones y, por esto, ya no es suficiente únicamente señalarlas con el dedo, menos aún, en un mundo donde todo tiene que ser conocido.⁸

Dejando de lado este sentido ideal de cobertura absoluta, el campo del derecho tributario al que pretendemos adentrarnos, constantemente es acreedor de inestabilidades y/o ambigüedades conceptuales, tópico que incluso lleva a organismos jurisdiccionales como la Corte Constitucional a debatir y modular aspectos que se asumen básicos, como la propia definición del Tributo. No obstante, lo anterior, estas dificultades se presentan en todas las áreas del derecho, pues el replanteamiento y debate ilustra la dinámica de la realidad a la que se encuentra adscrita, por ello, partiendo de este énfasis estudiaremos el alcance de las figuras base de la doctrina ofertada por la DIAN: Los Conceptos y Los Oficios.

⁸ Sobre este apartado pretendemos referirnos mediante una analogía al análisis sistemático del derecho que, integra y elimina la posibilidad de vacíos ante un régimen que guarda como recurso base a los principios y valores en un Estado Constitucional. Entonces, en esencia no referimos a la expectativa de seguridad.

Solo hace falta que un funcionario o cualquier sujeto tenga la pretensión de entrar al sistema de búsqueda normativa dispuesto por la DIAN para que se percate de ciertos indicios de titubeo conceptual, si bien esto puede tener como causa el gran manejo documental a cargo de la entidad que en ocasiones lleva a confusiones nominales entre concepto y oficio, consideramos que principalmente la diferenciación se debe al detonante que materializa posteriormente la emisión de alguna de estas dos figuras. En efecto, nos referimos al interrogante planteado, es decir, principalmente a la naturaleza consultiva, que se traslapa con otros requerimientos como la reconsideración, aclaración y unificación.

Aun así, este fenómeno se encuentra reglado, por su lado, los conceptos se rigen según las prescripciones de la Ley 2010 de 2019 y, los oficios por el Decreto 1742 de 2020, emisiones doctrinales que se dan desde la Unidad Informática de Doctrina y la Subdirección de Normativa y Doctrina respectivamente. Partiendo de lo anterior, existen variedad de similitudes en estas dos figuras, pues ambas se encuentran dirigidas a absolver consultas escritas, sus pronunciamientos se dan de forma general y, por tanto, no hace referencia a asuntos particulares, sin embargo, hasta este punto la diferencia resulta nula, factor que es subsanado por la siguiente prescripción normativa que involucra a las dos dependencias competentes:

“Artículo 131. Los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.” (Ley 2010, 2019)

Como se logra observar, la jerarquía se posiciona sobre la figura del Concepto, pues el Oficio queda resegado a lo que parece una zona consultiva de menor profundidad y de reiteración doctrinal, así las cosas, queda excluido del margen vinculante que se da con los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, elemento que indirectamente implica efectos sobre los contribuyentes, aunque estos sustenten sus actuaciones sobre la ley, pues los receptores se circunscriben por lo menos desde la vía gubernativa a las directrices conceptuales que con posterioridad serán objeto de debate y eventual modulación en la jurisdicción. En esencia, podríamos afirmar que el Concepto parte de un escenario de problematización y el Oficio de la formulación de un interrogante, podría pensarse que es similar pero realmente la primera implica detalle y la segunda una mera enunciación, escenario que incluso pudimos observar desde otra perspectiva en el debate académico del régimen tributario de las entidades religiosas.

Ahora bien, a nivel estructural los oficios y los conceptos son herramientas mediante las cuales la DIAN interpreta normas tributarias, aduaneras y cambiarias atribuibles a su competencia, lo que implica que existe una función orientadora compartida que ha sobrevivido a las diferentes modificaciones normativas de las directrices habilitadoras de estos dos mecanismos, esto se debe principalmente a su origen en el precepto constitucional de petición fijado en el artículo 23 Constitucional, donde todos los sujetos poseen el derecho a elevar peticiones respetuosas a las entidades o autoridades competentes para resolver las pretensiones evocadas por el solicitante, si bien no es su única vertiente, puesto que la DIAN también se pronuncia sobre la interpretación sin la mediación de una consulta, este apartado resulta la regla general que a posteriori permite incluso la unificación doctrinal.

Justo como se puede observar, estamos ante el nacimiento obvio de atender solicitudes de información que ameritan un pronunciamiento general que eventualmente puede mutar bajo el propósito delimitador e interpretativo en un acto normativo de carácter vinculante y, por tanto, incorporarse al concepto-ley sobre el entendido referencial a toda fuente de derecho habilitada en el ordenamiento nacional. En fin, se logra observar cómo el oficio y el concepto pretende resolver dudas comúnmente formuladas por el contribuyente, sin embargo, resalta que su naturaleza y trascendencia jurídica no son equivalentes, justo como lo ha definido el órgano encargado.

“se emiten oficios cuando en criterio de este Despacho, el problema jurídico planteado por el consultante no reviste mayor esfuerzo investigativo o hermenéutico, bien porque la solución se encuentra en la misma ley, en el reglamento o en un concepto proferido previamente, que solo amerita alguna explicación o comentario adicional”. (Oficio 15975, 2015, p. 1)

Esta ausencia de paridad después de esgrimidos algunos elementos, nos permite afirmar que los oficios tienen un carácter pragmático, inmediato y puntual, ya que procura resolver cuestiones sencillas o resueltas con anterioridad, lo que implica la ausencia de necesidad de estructurar doctrina que amerite profundidad hermenéutica y, en consecuencia, el direccionamiento interpretativo de algún precepto tributario. En cambio, por su lado, el Concepto involucra una amalgama de esfuerzos tendientes a examinar lagunas normativas, conflictos interpretativos o la necesidad de establecer directrices frente a alguna norma de carácter fiscal, precisamente esta complejidad es la que implica la condición de posibilidad de que el pronunciamiento mute respecto a sus efectos, consolidaciones reglamentarias o normativas derivadas principalmente del establecimiento de criterios generales, impersonales y abstractos

sobre la interpretación normativa, lo mismo que, alcance normativo y carácter autorregulador de la actividad administrativa, formulaciones que llevan al nacimiento de un acto administrativo, susceptible de los recursos de nulidad simple dispuestos en el CPACA y, adicionalmente a la formulación de petición de reconsideración ante la DIAN (OFICIO 913883, 2021). Fenómeno que no ocurre en el oficio al estar adscrito a una consulta específica no susceptible de control jurisdiccional. (Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C-487,1996) y (Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C-542, 2005)

En esencia, después de esta concisa pero suficiente explicación, queda zanjado el debate conceptual o delimitador, también quedan comprendidos los alcances de estas dos herramientas que se entrelazan para mantener la doctrina en materia tributaria, además de la notoria intención de ofrecer mediante una función instructiva y orientadora ajustada a los preceptos constitucionales, soluciones a las dificultades de los contribuyentes en la bastedad y entropía tributaria. Por lo anterior, resta abandonar este apartado previo pero fundamental para ingresar a la discusión delimitadora del régimen religioso en el ámbito fiscal mediante estas dos herramientas, pues parte fundamental de abordar el fenómeno objeto de la investigación transita precisamente entre las interpretaciones de la entidad competente para su control y vigilancia y, la ausencia de profundización sobre este aparatado de relevante trascendencia que ha sido abandonado por la literatura académica.

Construcción entre oficios y conceptos del fenómeno tributario religioso

Es evidente que las exenciones patrocinadas por los regímenes especiales implican un sector del espacio fiscal, que a nuestro modo de ver sobrevive en algunos casos como el de las iglesias y confesiones religiosas por una insuficiencia estatal que permite las permanencias de figuras y tratamientos singulares antiquísimos que deben replantearse. No obstante, la

permanencia y modificación formal, sigue siendo objeto de los interrogantes y tesis delimitadoras de la DIAN atribuibles a su competencia; precisamente por estas razones el apartado se dedica a observar la función orientadora e interpretativa que reposa sobre el derecho tributario, dinámica que nos permitirá aclarar principalmente tres elementos de importancia: i) Factor sustancial, ii) factor formal y, iii) el desarrollo doctrinal tributario. Cuestiones que, además, desde el desarrollo del último punto, nos permitirá observar algunas vicisitudes de la evolución del tratamiento, toda vez que, a partir de los interrogantes y la época de formulación (relación contextual), existen variantes en la estructura consolidada y vigente. Por lo tanto, estos tópicos fungen como complementos al desarrollo integral de la investigación y particularmente a la exposición de las tensiones como propósito fundamental de este trabajo.

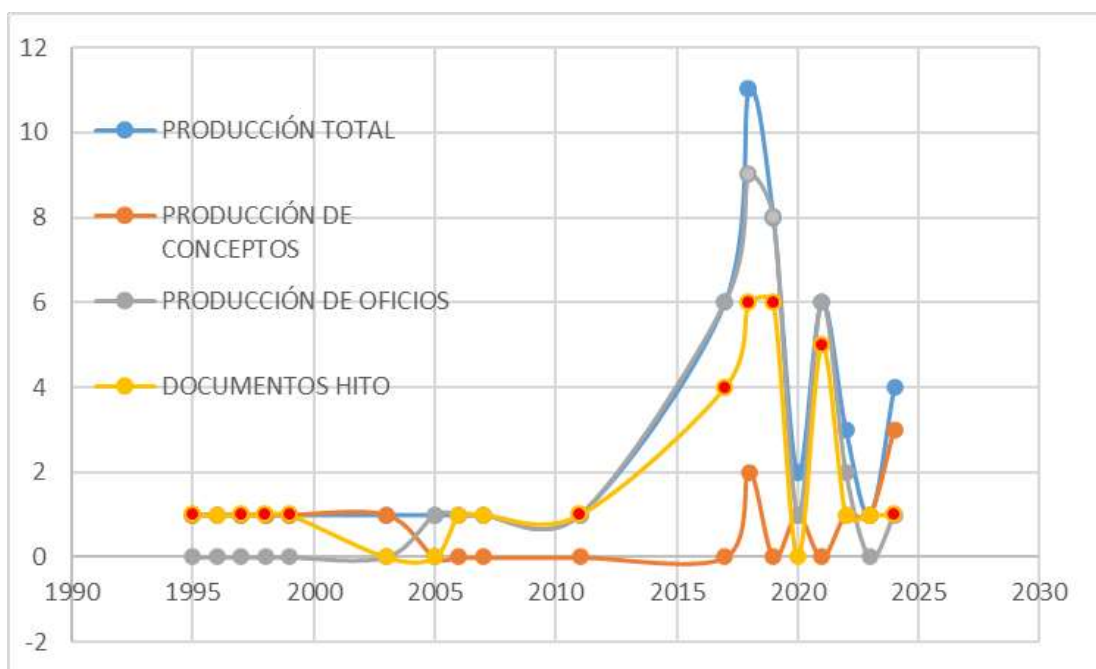
Posterior a la sistematización y categorización de 51 elementos doctrinales divididos entre Conceptos y Oficios, se hace notar la desproporción cuantitativa respecto a los oficios, situación que se explica a partir de la ya desarrollada línea respecto al efecto pragmático de esta herramienta, que en esencia se centra en resolver interrogantes sencillos de esclarecer, ya sea por la regulación expresa y clara, o por la vigencia de algún concepto que se reitera. Ahora bien, muchos de estos oficios que podríamos considerar irrelevantes contienen cuestionamientos que permiten ingresar a detalles normativos que involucran al régimen religioso, bajo esta claridad, también resalta que la cantidad de postulados seleccionados se refieren en mayor medida al género de las Entidades Sin Ánimo de Lucro, lo que involucra en algunos casos a la sección de No Contribuyentes Declarantes sobre la que se centrara este apartado. Teniendo presente esto, resta mencionar que de los 51 elementos 32 tienen una relación directa o indirecta con el fenómeno de las entidades religiosas que tienen como punto de partida un concepto de 1995 comparte como punto hito el Concepto de Unificación 481 de 2018 y se desarrolla desde

diferentes aristas hasta el concepto 003240 del 2024, elemento que culmina esta búsqueda. Documentación que nos revelará vicisitudes a partir de los cuestionamientos formulados por sujetos generales, miembros de iglesias y funcionarios públicos.

Abordados con claridad los anteriores tópicos, destacamos que esta sistematización tiene un punto de partida sobre el que se desprende la mayoría de conceptos y oficios que han permitido la delimitación del Régimen Tributario Especial (RTE) en mayor medida y, los sujetos especiales del Artículo 23 del Estatuto Tributario que resulta de nuestro interés por incluir a las iglesias y confesiones religiosas donde sobrevive una justificación a partir de la naturaleza dirigida al rito, razón que como vimos resulta trascendental pero no suficiente para mantener este tipo de privilegios. Por estas razones ilustrativamente se evidencia la producción de los documentos seleccionados de la siguiente forma:

Figura 1

Desarrollo Doctrinal – DIAN –



De lo anterior se desprende que bajo la búsqueda a partir de los descriptores “iglesias”, “confesiones” y “no contribuyentes” se evidencia la mayor producción en el año 2018 con un ascenso notorio desde el año 2017, subida que, a nuestro modo de ver, responde al dinamismo desprendido de las discusiones tributarias que terminaron en la reforma estructural del 2016, lo que implica precisamente confusión respecto al estado e interpretación de las figuras tributarias y, por supuesto, una consecuencia directa de la expedición del Concepto Unificado de las ESAL en el año 2018. En sí mismo, la gráfica nos muestra el desarrollo en el tiempo de los distintos documentos emitidos por la DIAN entre 1995 y 2024 bajo los criterios de búsqueda enunciados, donde resaltan principalmente la categoría de documentos hito, los más significativos pronunciamientos de la entidad competente sobre el fenómeno tributario de las entidades religiosas, piezas que revelan vicisitudes formales y sustanciales que permitirán presentar las variables fiscales que componen a estos sujetos y, en consecuencia, una imagen más precisa de su tratamiento. No obstante, para este propósito no basta el pronunciamiento cuantitativo, por estas razones resulta esencial la construcción continua que entrelaza estos pronunciamientos, entonces, procuraremos adentrarnos en algunas vicisitudes que desarrollan la dinámica doctrinal en los párrafos siguientes.

De acuerdo a lo reiterado en líneas anteriores, el punto de partida general es el Concepto Unificado 481 del año 2018, pues si bien existen pronunciamientos anteriores desde el año 1995, que no dejan de ser importantes por revelar tratamientos desiguales entre la iglesia católica y demás congregaciones religiosas que se desarrollan en la jerarquía municipal, situación que en esencia trata un pronunciamiento sobre la habilitación local enunciada en la Ley 133 de 1994 que autoriza a los consejos municipales a conceder exenciones de impuestos y contribuciones de carácter local, justo como lo han desarrollado algunos autores tratados en el balance donde su

objeto de estudio involucra el impuesto predial y la sobretasa ambiental (Concepto 5731, 1997); por otro lado, se define el registro de los libros de contabilidad (Concepto 8470, 1999) cuando se pretenda dotarlos como prueba contable, lo que implica un deber formal que oscila entre la Cámara de Comercio y la Administración de Impuestos Nacionales, según la naturaleza de la entidad que, en el caso particular de las iglesias por su regulación especial no se encuentran obligadas, pero que voluntariamente pueden realizar este tipo de gestiones contables que deberán estar registradas en la DIAN; y por último, el complejo panorama de las suspensiones en la declaración de ingresos de la iglesia católica patrocinado por el Decreto 1175 de 1991 y, las discusiones sobre la interpretación del Concordato (Ley 20, 1974) que se venían dando por el Ministerio de Relaciones Exteriores (Concepto 55293, 1995), acto que con posterioridad fue modulado desde los criterios de igualdad de tratamiento por las evidentes transgresiones constitucionales en el examen de la Sentencia T-352 de 1997, situación que si bien fue corregida implicó un privilegio a la iglesia católica en su momento.

Entonces, como se afirmó, los conceptos en mención implican un análisis rígido que en ocasiones no es observable, pero se justifica en la ausencia de pronunciamientos previos que puedan ser reiterados, nos ofrece un contexto preliminar a la unificación que compila los criterios generales que parecen sobrevivir hasta el momento de la presente investigación, por lo tanto, se consolida el propósito del apartado, revisar los pronunciamientos hito y los interrogantes que dieron su origen.

Antecedentes a la configuración del Concepto Unificado de las ESAL

Existen algunos pronunciamientos interesantes de resaltar que son reflejo de la intervención de la DIAN a debates constitucionales sobre igualdad de tratamiento tributario, algunas claridades respecto los emolumentos eclesiásticos, pronunciamientos sobre impuestos y

formalidades contables, lo que si resta es que posterior a los Conceptos emitidos y relacionados en párrafos precedentes, únicamente se enuncian oficios que pretenden brindar claridad sobre interrogantes ya definidos en la ley u otros pronunciamientos de la entidad competente.

Aclarado este apartado, el Oficio 3877 de 2006 apertura esta sección, precisamente aquí se presenta respuesta al interrogante del Consejo Evangélico de Colombia “CEDECOL” que pretende aclarar la viabilidad de la aplicación de la tarifa sustentada en el Decreto 3595 de 2005 sobre la retención de la fuente a título de impuesto sobre la renta aplicable a los conceptos categorizados como emolumentos eclesiásticos, como se observa es un interrogante que involucra directamente la captación de dineros relacionados a la prestación de actividades espirituales que involucran al sujeto prestador, lo mismo que la aplicación de retención en la fuente a los pagos que las iglesias hacen a sus ministros. Como primera medida este concepto aclara la ruptura natural que existe entre la entidad a la que se pertenece y la entidad en sí, lo que implica que los miembros *per se* no están llamados a ser objeto de tratamientos diferenciales o beneficios de la entidad religiosa, lo que implica que los pastores, sacerdotes, ministros del culto y todas las denominaciones que se le puedan dar, son considerados individualmente en materia tributaria y, por tanto, las compensaciones de las que sean objeto por la prestación de sus servicios donde no media una relación laboral, no los excluye como sujetos pasivos al impuesto sobre la renta, pues los ingresos son considerados rentas de trabajo, por lo que su denominación como emolumento, ayuda, compensación, etc. No altera su naturaleza tributaria.

Ahora bien, sobre este apartado resalta que su tratamiento fiscal previo a la expedición del Decreto 3595 de 2005, centrado en su tratamiento análogo como honorarios dado que se consideran pagos por servicios personales sin vínculo laboral, poseía tarifas que oscilaban entre el 10 % y 11% a saber; ahora, posteriormente el fenómeno cuenta con tarifas especiales por la

relación de las actividades al desarrollo de las libertades espirituales, pues aun cuando el Decreto mencionado se encuentra derogado, la expedición de su regulación posterior reflejada en el Decreto 886 de 2006 mantiene con mayor profundidad el tratamiento diferencial, pues baja su tarifa del 6 % al 4 % a los declarantes de renta y mantiene el 3.5 % a los no declarantes, además de establecer una base mínima no sometida a retención, todo lo anterior, bajo la justificación de la labor relevante de los ministros del culto. En fin, esta disposición sigue vigente y representa un tratamiento notoriamente diferencial frente al régimen ordinario y, sobre los sujetos que hacen parte de las organizaciones pertenecientes al RTE, lo que avizora los escaños del hundimiento de la equidad, progresividad y eficiencia.

Sobre el mismo apartado anterior, salvo su extensión a la Retención en la Fuente, el Oficio Tributario 33776 de 2007 integra y actualiza estas temáticas para dar respuesta principalmente a dos elementos: i) Donaciones realizadas por una iglesia en Colombia hacia otras ubicadas en el exterior que no hacen parte de su estructura organizativa y, ii) Pagos por donaciones o emolumentos eclesiásticos realizados a personas naturales en Colombia. Frente al primer apartado, la DIAN ilustra que los giros al exterior a título de donación están sometidos a retención en la fuente sobre el valor bruto del pago, debido a la usencia legislativa que no ha definido o establecido una tarifa específica para este tipo de conceptos independientemente de que la entidad que dona sea una iglesia o alguna de las otras entidades dispuestas en el Artículo 23 del E.T, situación que se replica respecto a la retención en la fuente cuando se realizan pagos al exterior por concepto de emolumentos eclesiásticos por servicios personales prestados en el exterior. Como se logra observar, en esencia estos oficios hacen una remisión inmediata a los Decretos Reglamentarios y el Estatuto Tributario, no obstante, si bien se trata de lo mismo, existe una variante centrada en la residencia, factor que implica cambios en el tratamiento diferencial,

por lo tanto, la situación parece sostenerse ante ninguna mención de la regulación especial del Decreto 886 de 2006.

Continuando con la serie de obligaciones, se establece el Oficio 40733 de 2011 que se ocupa particularmente de algunos aspectos formales como el RUT, los libros contables y la obligación sustancial de presentar información exógena. Sobre los dos primeros puntos no nos referiremos, ya que estos fueron zanjados en el apartado precedente, por lo tanto, nos ceñimos a la misma explicación basada en el control tributario y la voluntad de la entidad religiosa de registrar los libros con intenciones probatorias. Por lo tanto, antes de acudir a la explicación sobre la información exógena, resaltamos la relación entre conceptos que nos permite acercarnos mucho más a un contexto general previo a la llamada Reforma Estructural del año 2016, en concreto hacemos mención del Concepto 013853 de 2000, el cual determinaba que únicamente era viable la exigencia de presentar declaración de ingresos y patrimonio cuando superaban los topes establecidos por la Ley que, para el año 2009 tuvieran ingresos superiores \$ 1.100.000.000, esto se debe principalmente a su categorización original de No contribuyentes No Declarantes.

Ahora, retomando lo relacionado con la información exógena en cabeza de las iglesias y confesiones religiosas, si bien el concepto no da una respuesta inmediata, la obligación de declarar y reportar patrimonio e ingresos ofrece los primeros indicios que, para este apartado se complementa con lo dispuesto en la Resolución 000188 del 30 de octubre de 2024 mediante la cual se modifica y adiciona parcialmente la Resolución 000162 del 31 de octubre del 2023, prescripciones donde se relacionan los sujetos obligados a reportar esta información bajo ciertas condiciones.

En primero lugar, la normativa que no interesa se fija en los artículos 74 y 75 de la resolución objeto de mención y, en la cual esencialmente se desarrolla el artículo 631-3 del E.T.,

que establece las obligaciones respecto al reporte de información exógena a cargo de ciertos sujetos, entre los que se encuentran las entidades no contribuyentes declarantes relacionadas legalmente en el artículo 23 del E.T. como ya lo hemos visto. Dejando en claro lo anterior, esta carga no se activa automáticamente por el hecho de pertenecer a esta categoría tributaria especial, sino que procede siempre que dichas entidades hubiesen obtenido en el año gravable reportado e inmediatamente anterior, ingresos brutos superiores a 20.000 UVT, situación cuantitativa que configura la obligación de detallar a la DIAN la destinación y ejecución del beneficio neto o excedentes, precisando la información sobre el año gravable de determinación, el tipo de entidad, el valor del beneficio, la actividad conforme a su objeto social, los montos ejecutados, los valores pendientes y, adicionalmente, todos los datos completos de las personas o entidades que se benefician de los pagos y retenciones a título de renta, IVA y timbre, asegurando así un control detallado de los recursos que no se destinan de manera inmediata, rigurosidad que por supuesto solo aplica para entidades notoriamente consolidadas. En síntesis, la diferencia sustancial de estos dos escenarios planteados de la resolución radica en el horizonte temporal de la ejecución del beneficio o excedente, permitiendo a la DIAN ejercer control sobre la destinación inmediata y utilización diferida, criterio que evidentemente pretende controlar que los excedentes generados por las ESAL se destinen a su objeto como criterio de pertenencia al régimen especial, procurando evitar al menos en apariencia la acumulación y evasión, por lo tanto, esta obligación genera una especie de sistema dual de reporte en procura de la trazabilidad, situación a la que en sí mismo, se supone que están obligadas las entidades religiosas independientemente de su patrimonio.

Finiquitando este apartado, los Oficios 1101, 7131 y 6288 del 2017 se introducen en la discusión transversal sobre el tratamiento igualitario en materia tributaria, destacando por su

referencia a la Ley 20 de 1974 y en la Ley Estatutaria de Libertad Religiosa y de Cultos, esto acompañado por un fenómeno que los afecta patrocinado por la reforma tributaria estructural del 2016 que deja en el olvido a las iglesias del régimen como No Contribuyentes No Declarantes y, generaliza por tanto esta obligación. El Oficio 1101 bajo esta dinámica concluye que la Iglesia Católica como todas las demás comunidades religiosas poseen las mismas responsabilidades, sin que puedan permanecer criterios de discriminación o privilegios en ninguna de estas organizaciones. Así mismo, señala que la obligación formal de declaración no se traduce en un deber de pago al impuesto sobre la renta por su categoría especial que únicamente pretende el control y seguimiento de las finanzas.

Por su parte, tanto el Oficio 7131 como el 6288 de 2017 coinciden en destacar, desde una óptica práctica y técnica, que todas las iglesias y comunidades religiosas en Colombia deben cumplir con obligaciones fiscales específicas para garantizar la transparencia y el control por parte de la DIAN, justo como se ha reiterado por anteriores pronunciamientos, ya que el fin principal de esta exigencia se centra en el seguimiento adecuado de la administración de los recursos, pues las entidades no se encuentran en la categoría del Régimen Tributario Especial que regula a otras ESAL. No obstante lo anterior, esto no las excluye del cumplimiento de los formalismos que han permanecido en el tiempo para obtener y conservar su inscripción como sucede con el RUT, o las obligaciones para actuar como agentes de retención en la fuente para renta e IVA, además de advertir sobre las líneas divisorias de las actividades civiles y comerciales, aclarando que en caso de ser invadidas podrían llegar a responder por impuesto sobre las ventas, situación similar que se aclarara respecto a las congregaciones, fundaciones, etc. Adscritas a la entidad religiosa matriz.

En resumen, estos pronunciamientos también concluyen con la advertencia sancionadora en la vigilancia de sus acciones, pues precisamente las nuevas exigencias pretenden prevenir la evasión y elusión fiscal, procurando el manejo claro y responsable de los beneficios tributarios otorgados. Conclusiones legales y patológicas que guardan la pretensión de la mencionada Comisión de Expertos en su informe presentado en el año 2015 frente a las entidades religiosas, pero obvian los medios adecuados sustentados en estudios técnicos. Entonces, el siguiente panorama parte de un eufemismo metodológico o de una desobediencia probablemente justificada en conveniencia política.

La unificación en serio, compilación después de una reforma: A propósito del Concepto Unificado 481 del año 2018.

Antes de iniciar, resulta importante mencionar la metodología que pretendemos desarrollar para este apartado, pues si bien los Conceptos tienen un rigor mayor de problematización, el que es objeto de estudio al tener un propósito de compilación y unificación doctrinal – desarrollada por la clásica formulación de interrogantes –, tiene una tendencia descriptiva y conceptualizadora, lo que implica prescripciones básicas. Intención natural si se tiene presente el objetivo de resolver la mayor cantidad de ambigüedades o preguntas posibles posterior al remesón tributario. Por lo anterior, abordaremos las generalidades del Concepto mientras nutrimos el panorama con otros pronunciamientos doctrinales de importancia para entender la generalidad del fenómeno.

La ley 1819 de 2016 y su reglamentación posterior reflejada en el Decreto 1625 de 2016 transformaron de forma notoria el panorama fiscal Colombiano, lo que incluyó a su vez el régimen de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL), donde se encuentran relacionadas las iglesias y confesiones religiosas que hicieron tránsito al artículo 23 del E.T. donde se les

mantiene en el privilegio fiscal desde la categoría de sujetos exentos de contribución sobre la renta, pero declarantes obligados a relacionar sus ingresos y patrimonio, obligación que pretende garantizar la permanencia en este estatus especial, además de intentar garantizar transparencia en la administración de recursos que, debe ceñirse a las directrices generales de las ESAL: i) La prohibición de la distribución de los excedentes bajo ninguna modalidad, ya sea esta directa o indirecta y, ii) Reinversión y destino de los recursos exclusivamente al cumplimiento de su finalidad. Situación que se alinea a principios constitucionales tributarios como la eficiencia y equidad en la administración de los recursos que ingresan directamente o indirectamente, como aquellos que derivan de la ausencia de gravamen estatal.

Sobre lo precedente, el Concepto realiza juicios similares en atención al principio de legalidad que pretende dotar de claridad las situaciones tributarias. Por lo tanto, reitera las obligaciones y profundiza la necesidad de la declaración de la información patrimonial, toda vez que, resulta el sustento que tiene la DIAN para verificar que los ingresos percibidos no han sido desviados para otros fines o representan algún indicio de ilegalidad. Por su parte, también desarrolla el fenómeno de las entidades adscritas a las iglesias y/o confesiones religiosas, las cuales según su naturaleza pretenden la materialización de sus objetivos, para lo cual se usan figuras como las asociaciones, fundaciones, corporaciones, etc. Entidades que bajo el acogimiento de alguna de las prácticas meritorias taxativas del artículo 359 del E.T y el cumplimiento de los demás requisitos básicos enunciados pueden acceder a un régimen de beneficios con mayores cargas y, que permanecen bajo vigilancia e inspección con el propósito de garantizar el acceso a la comunidad a los beneficios ofertados; sobre este apartado resta un comentario final dirigido a recordar las ambigüedades que advertía la comisión de expertos sobre las categorías ofrecidas en las actividades meritorias, problemática que sigue vigente y resulta

patológica por el poco control que existe sobre el cumplimiento estricto de las actividades y, lo dúctil de las clasificaciones ofertadas por el legislador, justo como lo señala el Informe Final de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria y, como lo reitera la casi contemporánea tesis titulada “Caracterización del Régimen Tributario para los Movimientos, Asociaciones y Congregaciones Religiosas en Colombia Versus los Lineamientos A Nivel Internacional” (Ballesteros y Rivera, 2017)

Precisamente continuando con la discusión del concepto, desde su apartado general de las ESAL vinculadas al RTE, queda claro que el incumplimiento respecto a las obligaciones de transparencia y la continuidad en las actividades señaladas como meritorias, implican una exclusión del régimen especial y, por tanto, un tratamiento fiscal ordinario, consecuencia apenas lógica si se trata de proteger las entradas fiscales del Estado y evitar patrocínios o gastos indirectos consolidados mediante la atribución de beneficios. En virtud de lo anterior, resalta el enfoque anti-elusión, el control sobre la distribución de excedentes y el foco sobre las donaciones; sobre lo primero, el concepto hace mención al artículo 364-1 y 364-2 del Estatuto Tributario, donde se referencia la necesidad de evitar que los directivos y miembros de las organizaciones objeto de estudio, reciban beneficios económicos por encima de lo estrictamente estipulado para cumplir la finalidad religiosa o social de las entidades, procurando con esto garantizar que contratos laborales o civiles de los miembros de las organizaciones, o la actividad en si misma represente un disfraz que permita acceder a beneficios resguardados para entidades encaminadas a coadyuvar con los fines del Estado.

Desde un análisis general, podemos inferir que variedad de estos pronunciamientos tienen como base las preocupaciones naturales de los sistemas fiscales: El escape de los recursos legitimados para ser captados mediante la fiscalización. Sin embargo, resulta evidente que

sobreviven las recomendaciones técnicas que al final patrocinó la reforma fiscal, entre estos temas, resalta todo aquello que tiene que ver con la forma de financiación directa de las ESAL, las donaciones, dinámica que, entre otras cosas, acarrea beneficios para los terceros involucrados. Precisamente esta situación llevo al acogimiento de una de las recomendaciones: La cláusula general anti-elusión para las ESAL; por este estado de cosas, el Concepto de forma puntual destaca que todas aquellas donaciones recibidas deben cumplir estrictos criterios para garantizar que no deriven en beneficios particulares para los donantes o directivos y, que todas aquellas contribuciones realizadas por las iglesias a otras entidades de la misma categoría o pertenecientes a las ESAL deben destinarse también a estrictamente a las actividades meritorias o no de cada entidad, garantizando así, la correcta conservación de los recursos y, con esto, evitar la mutación a ingresos gravados, además de procurar evitar a toda costa la filtración del lavado de activos.

Por su parte existen por lo menos 5 oficios y 4 conceptos que quisiéramos resaltar en esta construcción de línea conceptual propuesta. Estos se desarrollan también bajo las vertientes formales y sustanciales que complementan la comprensión del Concepto unificado y, por lo tanto, la atención tributaria a las entidades religiosas. En primera medida el Oficio 55 de 2019, aborda unas ciertas ritualidades que implican obligaciones fiscales a actividades que pueden tener relación con las iglesias y confesiones religiosas, como aquellas que tienen relación en materia de impuesto sobre las ventas e ingresos para estos entes No Contribuyentes Declarantes. En consecuencia, la doctrina señala que todas las entidades independientemente de su clasificación jurídica o exenciones en materia tributaria que le sean atribuibles, están obligadas a expedir factura en aquellas actividades que correspondan a la prestación de servicios que se encuentren gravados, para el caso particular del oficio, el arrendamiento de bienes inmuebles no excluidos

por la norma. Si se logra observar, precisamente aquí reposan las fronteras y autonomía de las actividades fiscalizadas, que no excluyen a los sujetos de tratamiento fiscal diferencial de la materialización de hechos generadores que acarrearán responsabilidades independientes. Aun así, el concepto se centra particularmente en la mediación de las figuras del mandato que, para no profundizar por superar los límites de la investigación corresponden al mandatario los deberes de facturación, ahora bien, se concluye entonces que de forma general las iglesias están obligadas a expedir facturación, siempre y cuando estas sean seleccionadas por la DIAN mediante resolución, o si la entidad religiosa ha optado por ingresar al sistema de manera voluntaria.

Partiendo del eje central del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) que mantuvo el anterior pronunciamiento de fácil solución mediante la subsunción al panorama general del mandado y la independencia del tributo, resalta el Oficio 13700 de 2019 que involucra una tensión entre actividades meritorias prestadas por entidades eclesiásticas en el juego de cooperación con instituciones públicas. En esencia, el oficio aclara el alcance sobre la exclusión del IVA para determinados servicios educativos previstos en el numeral 5 del artículo 476 del E.T, que señala que este tipo de servicios prestados por establecimientos de educación preescolar, primaria, media e intermedia, superior y especial o no formal bajo el reconocimiento del Gobierno nacional, junto a los servicios complementarios de restaurante, cafetería, transporte escolar y aquellos que se desarrollan en el marco de la Ley 30 de 1992 y 115 de 1994, lo anterior, bajo el propósito claro de garantizar y aumentar la prestación de los servicios educativos esenciales.

Ahora, a pesar de que podría pensarse que todas las actividades relacionadas a la promoción de la educación están excluidas, la DIAN precisa que la utilización de la infraestructura en el marco de un contrato de Canasta Educativa, firmado entre el Departamento

de Nariño y comunidades religiosas para la implementación de estrategias pedagógicas no aplica esta exención para la prestación de servicios de arrendamiento de inmuebles por parte de iglesias y confesiones religiosas, toda vez que, únicamente se encuentran habilitados los establecimientos educativos reconocidos por el Gobierno Nacional, pero además de esto también atiende a que a pesar de tratarse de un proyecto de fortalecimiento en coadyuvancia de una entidad religiosa, el arrendamiento de las instalaciones no se encuentra cubierto por la exclusión fiscal, pues esa relación no corresponde en sentido estricto a un parámetro educativo, sino a actividades de arrendamiento de inmuebles, lo que implica su evidente gravamen. En resumen, si bien este concepto vuelve y se centra en el IVA nos permite observar que en ciertas actividades meritorias la iglesia y confesiones tienen contacto cooperativo con el Estado y, que viene consolidada desde la relación estrecha a salud, educación, beneficencia, etc. Enunciadas desde el concordato y evidentes en la historia de Colombia, relaciones que además resultan ser comunes, ya que el estado está habilitado para contratar con este tipo de instituciones.

Otra vertiente importante es desarrollada por el Oficio 20490 de 2019, que con la premisa de resolver algunas dudas sobre la retención en la fuente, afirma que las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el ministerio del interior, como entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta no están sometidas a retención en la fuente cuando venden un bien inmueble, incluso si el comprador es una persona jurídica. Aspecto por lo menos curioso cuando se hace mención del parágrafo del artículo 401 del estatuto tributario que fue adicionado por la Ley 1943 de 2018, cuyas prescripciones mencionan a la retención como un requisito previo para el otorgamiento de la escritura pública, situación que no aplica a las entidades religiosas reconocidas y, por tanto, pertenecientes a este régimen especial que implica la expugnación de la obligación tributaria sobre el impuesto a la renta, quedando excluidos como sujetos pasivos

también de la retención como gravamen conexo, lo que implica un beneficio notorio que apertura flexibilidad administrativa, comercial y fiscal.

Apartándonos del panorama general que involucra sustancia y forma sobre impuestos particulares, resaltamos un oficio que deja serias dudas y preocupaciones sobre un tema de orden laboral, el Oficio 901985 de 2021 tal vez, es uno de los pronunciamientos que permite observar dos ítems a saber: i) La extensión de las flexibilidades en este tipo de entidades y, ii) las tensiones con derechos de carácter fundamental, tópicos que bien podrían ser objeto de otra investigación a profundidad. Grosso modo, este documento toca el tema de los soportes del pago de nómina electrónica, aclara que las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta, como las iglesias y confesiones religiosas, no están obligadas a implementar el documento soporte de pago de nómina electrónica, según lo dispuesto en la Resolución 000013 de 2021, pues esta obligación aplica únicamente a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que requieran soportar costos, deducciones o impuestos descontables relacionados con pagos derivados de relaciones laborales o pensiones.

En consecuencia, al no ser sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, las iglesias no deben generar ni transmitir dicho documento electrónico, ahora, si bien el concepto lo dirige a la obtención de deducciones sobre un tributo al que no se encuentran sometidos, nuestra crítica se dirige primordialmente a la puesta en peligro que esto implica para los derechos laborales de los sujetos subordinados a estas entidades, sobre todo en el elemento procesal probatorio. Por ello, desde una perspectiva jurídica, consideramos que la exclusión de las iglesias y confesiones en su calidad de no contribuyentes sobre la renta, que los despoja de la obligación de implementar los documentos soporte de pago de nómina electrónica como lo plantea el oficio, representa implicaciones significativas para la garantía de los derechos laborales, pues si bien este

documento electrónico fue creado como un instrumento meramente tributario a soportar costos y deducciones sobre el impuesto de la renta, en la práctica ha asumido un papel clave para establecer la trazabilidad documental y, por supuesto la transparencia de las obligaciones laborales, por ello, aunque formalmente no constituye un requisito sustantivo para determinar la existencia de la relación laboral, consideramos que representa un medio de prueba que garantiza la certeza de los pagos de salarios, prestaciones y aportes a la seguridad social acordes a la normativa laboral vigente.

Precisamente por eso, la permanencia del beneficio tributario sobre la renta de estas entidades jurídicas especiales no debería implicar la materialización de un riesgo en términos de visibilidad, transparencia y vigilancia de dichas obligaciones, situación que se torna más compleja si se piensa en la asimetría que se está generando en el trato entre los empleados de las iglesias y comunidades religiosas y, los de otras organización privadas donde la implementación de la nómina electrónica se garantiza. Entonces, desde una óptica constitucional y de derechos humanos, nos resulta evidente que esta situación adquiere relevancia suficiente al ser considerada con el principio de progresividad en materia laboral, donde se impone al Estado la obligación de garantizar a todas las personas trabajadoras tengas las herramientas suficientes para la defensa de sus derechos, margen que también involucra el fortalecimiento continuo de las garantías laborales en general.

La flexibilidad del Estado al no exigir este tipo de documentos, a pesar de su calidad de no contribuyente, promueve una especie de regresión indirecta a la seguridad jurídica de estos derechos especialmente ante un panorama de poco control sustancial y formal. Por tanto, aunque encontramos un sustento positivista que puede ser viable bajo criterios fiscales, esta situación plantea un reto para el escenario de las garantías laborales, pues si bien se respeta la autonomía

jurídica y la categoría especial de los sujetos objeto de discusión, esta opacidad debe ser revisada e intervenida en procura del seguimiento de los principios básicos de transparencia, control y estándar documental que parece estar en déficit; entonces, estamos tal vez ante un reto para el legislador y para la administración pública que debe garantizar que esta menor carga operativa no implique vacíos de seguridad en las directrices laborales del Estado Social de Derecho.

Finalmente consideramos que si bien el oficio se adecuó estrictamente al sentido literal y a la legalidad absoluta, descarta de tajo lo que podríamos denominar el espíritu de la norma y, la finalidad misma de la nómina electrónica como mecanismo de control y estandarización de la información laboral de los contribuyentes independientemente de la categorización tributaria. Entonces, esencialmente esto representa un vacío sobre el que resulta necesario llamar la atención, el excluir entidades no contribuyentes de este deber, implica obviar que igualmente estos sujetos especiales participan en las relaciones laborales formales y, por tanto, este desequilibrio implica un debilitamiento de la efectividad de formalización y control laboral, además de un rechazo a los sistemas que permiten la eficiencia Estatal.

Por otro lado, bajo este análisis de doctrinal, también resalta el Oficio 907157 del 2022, pues si bien su pronunciamiento no resulta amplio, a partir de una pregunta dirigida a un aspecto formal relacionado al sujeto que debe fungir en los registros como beneficiario final ante la DIAN, respecto a las diócesis, parroquias, fundaciones y corporaciones de la iglesia católica, la entidad competente aprovecha este escenario para realizar una claridad conceptual que implica la ruptura entre las entidades derivadas o adscritas a las organizaciones dirigidas en esencia al culto o cultivo espiritual, pues si bien algunas tienen el propósito de contribuir al eje misional de las iglesias, estas actividades invaden el fuero meritorio de las entidades llamadas a pertenecer al Régimen Tributario Especial, tensión que se desarrollará posteriormente.

Ahora bien, resulta importante resaltar que estas dudas ya habían sido zanjadas en el concepto unificador de las ESAL, no obstante, tomamos este oficio para ofrecer fidelidad a la dinámica explicada en la delimitación conceptual. A pesar de las intenciones, resalta una contradicción notoria en el Concepto 003240 int 354 de 2024, toda vez que, parece nominalmente un concepto, aun cuando la tesis principal parece corresponder a la dinámica de los oficios, resaltamos esto ya que es común incluso en el mismo buscador de la DIAN encontrar oficios que corresponden realmente a conceptos, lo que hace pensar en errores administrativos o, peor aún, sospechar la ausencia de capacidad delimitadora que, implica un desconocimiento de la propia doctrina a la que deben acogerse.

Haciendo esta claridad, el pronunciamiento si bien abarca temáticas no esgrimidas a profundidad por el Concepto 481 del 2018, carece de naturaleza hermenéutica profunda, realizamos esta afirmación ya que la tesis construida deriva del siguiente interrogante: ¿están sujetas las entidades calificadas en el artículo 23 E.T. al impuesto a las ganancias ocasionales?, interrogante que podría considerarse básico y resuelto por la ley, entonces, si bien el concepto unificado no se pronunció al respecto de las entidades pertenecientes a la categoría No Contribuyentes Declarantes, esta nueva declaración simplemente resalta un escenario a partir de dos elementos, la sustracción en materia y la interpretación exegética del artículo 23 E.T para solventar este interrogante, labor que se complementa con la explicación lógica de la complementariedad a la renta del impuesto a las ganancias ocasionales; como se logra observar, no tiene la asignación de complejidad que se le ha atribuido a los Conceptos en materia tributaria, pronunciamientos que incluso pueden conducir a la materialidad de actos administrativos.

En relación a la discusión anterior, resta referirse a un apartado meramente formal relacionado al aspecto del Registro Único de Beneficiarios (RUB), tema abandonado en su totalidad por el Concepto Unificado y que, siguiendo la naturaleza de la Doctrina, el Concepto se pronuncia a profundidad sobre el tema particular. Las entidades religiosas comúnmente desarrollan sus funciones correspondientes mediante una red constituida de organismos, que pueden denominarse parroquias, fundaciones y corporaciones según corresponda, justo como lo hemos mencionado, a estas organizaciones se les atribuye la pertenencia al RTE y, por ende, un mayor número de cargas, precisamente el concepto recuerda una adicional, el RUB. No obstante, la discusión no orbita sobre estas entidades, sino se relaciona principalmente con la matriz eclesiástica de la que derivan como poseedora natural de la condición ESAL, para ello, el concepto diferencia a las confesiones religiosas de sus entidades adscritas, división sustentada lógicamente en la exclusividad de las dinámicas rituales y el fortalecimiento de la fe que las posiciona en su categoría especialísima, ya reseñada en el transcurso de esta construcción doctrinal, categoría que para el caso del RUB no resulta excluyente, puesto que continúan sujetas al cumplimiento de las disposiciones del RUB respecto a la identificación de sus beneficiarios finales según la marginalización que se hace a estas entidades en la Resolución 000164 de 2021, siempre y cuando, sus actividades sean exclusivamente religiosas, factor que puede aplicar entonces a aquellas que compartan o invaden directamente labores educativas o meritorias.

El documento también contextualiza el tratamiento histórico y doctrinal del Estado colombiano hacia las iglesias y confesiones religiosas en relación con su régimen tributario especial, precisamente por esto cita la exposición de motivos del Proyecto de Ley 178 de 2016, donde se debatió que estas organizaciones deberían contribuir fiscalmente en caso de obtener ingresos que no fueran reinvertidos en sus actividades, situación que faculta la determinación de

la DIAN de exigir a estas entidades el cumplimiento del RUB cuando actúan a través de personas jurídicas sin ánimo de lucro o cuando la matriz religiosa distorsiona su centro rígido espiritual (Concepto 023769 int 1196, 2023).

Así las cosas, antes de concluir este capítulo, es pertinente desarrollar una última discusión ya mencionada, que para este análisis llamaremos: Apropiación funcional anómala. La referencia o categoría planteada, se configura bajo su sentido literal que se explica en la dinámica de usurpación de actividades meritorias, lo que implica invadir o cruzar las fronteras delimitadoras de las ESAL relacionadas por el legislador. Situación que a simple vista nos deja por lo menos, la sensación de desorden y nos recuerda la inoperancia e inconveniencia de la inclusión de ciertos sujetos a los regímenes más beneficiosos y carentes de control del sistema tributario, justo como lo señaló en su momento la Comisión de Expertos en la ya reiterada reforma estructural. Hay que recordar entonces, que han existido una serie de privilegios que disfrutaron en mayor medida la iglesia Católica, inicialmente por su estrecha relación con el Estado y, a posteriori, con su relación especializada y legitimada por el Concordato como convenio internacional con la Santa Sede, ahora bien, ya hemos visto que esta serie de privilegios se extendió sobre el catolicismo aun cuando se promulgó la garantista Constitución de 1991, pues no fue sino hasta la intervención de la Corte Constitucional que se frenaron algunos de estos escenarios patrocinados por el legislador y el ejecutivo, bajo el desarrollo extensivo del principio de igualdad, libertad religiosa y laicismo del Estado.

Por ello, aun cuando ya existía la Ley 133 de 1994 (Ley de libertad religiosa y cultos), seguían sobreviviendo rezagos o permanencias de épocas pasadas, nos referimos particularmente a la suspensión material de la obligación de presentación de las declaraciones de ingresos y patrimonio a aquellas entidades regidas por la legislación canónica (Concepto 29653, 1998),

situación beneficiosa que se dio desde 1991 y se extendió hasta el pronunciamiento de la corte en 1997 mediante la ya mencionada sentencia T-352 del 30 de julio patrocinada por la conocida “Corte de Oro”, modulación que parece no resultar suficiente, si recordamos el desequilibrio que expuso con mayor rigurosidad Cristian Camilo Agudelo en la aplicación de la sobretasa ambiental, situación que siempre lleva al llamado del aparato jurisdiccional, aun cuando puede considerarse un tema zanjado.

En fin, posterior a este contexto queremos establecer la tensión definida que relacionamos desde el inicio de este párrafo, la apropiación funcional anómala, escenario que sobrevive en la actualidad tributaria de las iglesias y confesiones religiosas; como recordamos la Ley 20 de 1974 establece una serie de actividades o servicios que llevan al cumplimiento de la misión de la iglesia católica, principalmente la educación, la enseñanza, la promoción social y otras actividades de público beneficio, elementos que son compartidos por las demás iglesias y confesiones religiosas, por el simple tratamiento igualitario y la sustracción en materia a partir de esta Ley. Las entidades religiosas comúnmente parecen ejercer esta extensión por medio de organizaciones adscritas que tienen el tratamiento definido por el Régimen Tributario Especial, no obstante, esto no implica que la entidad religiosa o matriz bajo el tratamiento del Artículo 23 E.T no pueda ejercer actividades meritorias anexadas al Régimen especial, pues aun cuando parece existir una separación estricta, observamos como permanece una notoria flexibilidad, contradicción que inclusive cuando la misma doctrina y ley reitera que los modelos son excluyentes, también realiza afirmaciones como la que sigue: “En efecto, lo primero que se puede concluir es que el desarrollo de una actividad meritoria de forma directa por parte de un no contribuyente, no le quita esta calidad” (Concepto 1363, 2018, p. 2).

Precisamente aquí disentimos, pues consideramos que invadir el núcleo del RTE debería como consecuencia mutar la figura de No Contribuyentes Declarantes al régimen especial debido a la desnaturalización y pérdida del sentido estricto sobre la promoción y apego de los sentimientos religiosos. Misma reflexión que nos lleva a pensar que, bajo esta misma lógica, podríamos afirmar que si las iglesias y confesiones religiosas hacen mutar su núcleo a actividades comerciales y ordinarias mientras cultivan la espiritualidad, no implicaría entonces una modificación del régimen al que pertenecen, exabrupto lógico y alejado de la materialidad tributaria que amerita revisión.

Desarrollo jurisprudencial de la corte constitucional: el precedente atípico del régimen tributario de las iglesias.

El régimen constitucional de 1991 trajo consigo una serie de cambios sociales notorios, que procuraron poner a disposición ciudadana una amalgama de derechos fundamentales, sociales y económicos, además de la relación de mecanismos existentes para su protección. En este proceso de construcción constitucional se elevó el órgano de control por excelencia de sus disposiciones: La Corte Constitucional, organismo que desplazó la antigua función constitucional de la longeva Corte Suprema de Justicia. Precisamente, sobre este órgano se desarrolla el siguiente balance constitucional o línea jurisprudencia, cuyo objeto es ofrecer una imagen estructural y temporal del fenómeno dialógico entre sentencias relacionadas, lo que implica observar los avances en la temática que, para este caso se centra en la intervención de la Corte Constitucional en asuntos tributarios vinculados a las iglesias y confesiones religiosas, tópico que como todo desarrollo de precedente va a paso lento y se construye con la materialidad social.

En este sentido, emprender los caminos de la arqueología jurisprudencial requiere una metodología clara para evitar los riesgos del ya existente caos del precedente. Entonces, procuraremos adaptarnos parcialmente a la propuesta del reconocido jurista Diego Eduardo López Medina, que en esencia nos invita a desplegar las líneas desde un panorama de “Escenarios constitucionales” evitando con esto la abstracción genérica del conceptualismo clásico que pone en su centro analítico derechos como el debido proceso, la libertad de expresión, etc. dejando de lado el contenido factico necesario para la concreción de la problematización, matriz de la que derivan las diferentes líneas jurisprudenciales nutridas por elementos facticos litigiosos y, por ende, se desarrollan entorno a conflictos de interés constitucional.

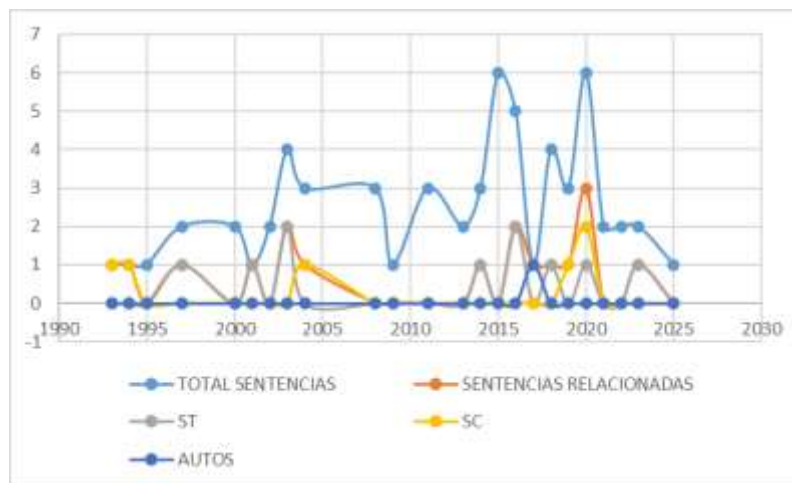
Bajo esta dinámica, recordamos lo planteado por el autor para la construcción de los balances, donde metodológicamente recomienda: i) Identificar el patrón factico o escenario constitucional relevante, ii) identificar las sentencias relevantes o hito y, iii) construir teorías estructurales que permitan establecer la relación entre la variedad de pronunciamientos derivados del escenario; como se logra observar, esta clasificación pretende la sistematización, situación que se da principalmente en la clasificación de sentencias, sean estas de Sentencias fundadoras, que implican la observación de los primeros pronunciamientos; las Sentencias hito, que implican una construcción de balances más profundos y maduros, visibles en permanencias de definiciones o cambios de los mismos; las Sentencias confirmatorias, que en su sentido literal implican la reiteración del precedente (López, 2019, pp. 139-140). Ahora bien, la técnica del autor se centra también en una dinámica extractivista (fenomenológico), donde la sentencia es material sistémico y, por tanto, proveedor de preguntas, respuestas y delimitaciones provenientes del mismo material, si bien consideramos esto como cierto, para la presente investigación

modificaremos esta directriz y, centraremos nuestro punto en lo que llamaremos la dinámica alquimista, que llega con interrogantes previos a la revisión del precedente únicamente sometido a la temática general y a la revisión de fuentes secundarias, como materia prima o elemento base.⁹

La implementación de esta mutación metodológica se justifica en la necesidad de especificar las sentencias al régimen particular del tributo, puesto que los fallos hito se centran en criterios abstractos como la igualdad, laicismo, libertad que, si bien pueden enfocarse bajo el planteamiento de Medina, estas nos arrojarían a escenarios alejados del tributo por no ser comúnmente el escenario constitucional central de la discusión judicial, situación que genera la necesidad de incluir la problematización discrecional.

Teniendo una mayor claridad de la técnica adoptada, queda mencionar que el proceso se centra en la identificación de problemas y patrones, ítems que actúan como índices de cambios y permanencias respecto al fenómeno tributario de las iglesias y confesiones religiosas. A partir de esto, decidimos agregar un apartado adicional cualitativo del precedente. En esencia, definidos los parámetros de búsqueda y reconociendo la escasa intervención de la Corte en temas tributarios, el reflejo del estado de cosas jurisprudencial a nivel cuantitativo que parte de criterios como “iglesias”, “tributo” “No Contribuyentes Declarantes” y “Artículo 23 del Estatuto Tributario”, parámetros de búsqueda que en el sistema o buscador de consulta de la Corte Constitucional arrojó un resultado de 61 pronunciamientos divididos entre Sentencias de Tutela, Sentencias de Constitucionalidad y, en notoria menor medida, de Autos.

⁹ Aquí nos referimos principalmente a que, mediante una lectura de hechos y criterios jurídicos de la sentencia, además de las fuentes secundarias como conceptos, investigaciones, etc. formulamos una pregunta que permita principalmente observar el tratamiento tributario de las iglesias, puesto que múltiples fallos se centran en diferentes fenómenos que involucran a iglesias y confesiones religiosas, precisamente esta técnica planteada permite extraer lo necesario sobre el fenómeno.

Figura 2*Jurisprudencia relacionada*

Cabe precisar que, a pesar del reflejo del precedente ilustrado, esta búsqueda requirió una mayor depuración que permitió únicamente la relación 17 Sentencias adecuadas a la investigación, las cuales se encuentran divididas en 10 Sentencias de Tutela, 6 de Constitucionalidad y un Auto. Documentos que permitirán con suficiencia el trabajo arqueológico que implica la búsqueda de los reiterados escenarios constitucionales como materia prima de este apartado que pretende el conocimiento integral que se le han dado a este tipo de entidades.

Las sentencias base o fundadoras: Ruptura de la concepción secuencial

Como primer pronunciamiento constitucional encontramos la Sentencia C-027 de 1993¹⁰, reiterada por la mayoría de las investigaciones abordadas en el balance inicial, por lo tanto, ante la metodología planteada estamos frente a una sentencia fundadora que tiene la particularidad de cristalizarse como pronunciamiento hito o principal para los escenarios constitucionales que ha arado la Corte Constitucional, pues si bien “*Es raro que hoy en día una sentencia fundadora de*

¹⁰ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-027 de 1993. M.P. Simon Rodriguez Rodriguez.

línea sea una sentencia dominante o principal” (López, 2019 p. 164) en el caso que nos ocupa respecto al régimen tributario de las iglesias se tipifica dicha anomalía. En esta primera intervención, el órgano de control constitucional por antonomasia resolvió una serie de demandas de inconstitucionalidad contra la Ley 20 de 1974, y para esto formuló un cuestionamiento central respecto a la atribución de competencia frente a un tratado internacional perfeccionado con anterioridad a la emisión del nuevo régimen constitucional, lo que implica un efecto lógico de revisión o filtro frente a las prescripciones del nuevo marco legal, para esto la Corte estableció que tratándose de normas fundamentales relativas al *ius cogens* y los derechos humanos, no era impedimento su previa ratificación y control constitucional.

Ahora, zanjado este apartado de evidente importancia, debido a que el mundo constitucional estaba apenas apresurándose, se observa en la integridad de la sentencia el análisis comparativo, exegético, conceptual y doctrinal como mecanismos de fundamentación ante la ausencia de una línea sólida jurisprudencial, factor de interés ya que, al ser un pronunciamiento fundante, el análisis detallado de este permitirá observar los posibles cambios en la narrativa y precedente jurisprudencial.

Aclarado esto, resalta que la Corte guiada por los nuevos preceptos, declaró inexecutable variedad de apartados del Concordato que, más allá de requerir un análisis profundo resultaban contrarios al espíritu constitucional y a la literalidad de las concepciones plasmadas en el nuevo estatuto, por ello, declaró inexecutable múltiples convencionalidades, entre estas: i) El trato preferencial en la religión católica, ante su evidente incompatibilidad, ii) las potestades jurisdiccionales sobre el estado civil de los ciudadanos, iii) el fuero penal de los obispos y, iv) el control sobre la educación, dejando en el olvido la dirección del sagrado corazón (Ley 20, 1974).

Adicionalmente se limitaron algunos apartados sobre la libertad de cultos en las Fuerzas Armadas y la intervención estatal en el nombramiento de jerarcas católicos, situación que se venía dando en la concepción confesional del Estado heredada desde la colonia como lo observamos en el apartado histórico de la investigación. Además de condicionalidades como la exención tributaria discriminada exclusivamente en los bienes eclesiásticos, salvo situaciones presentes al día de hoy frente a la sobre tasa ambiental y el privilegio que aún reposa sobre la iglesia católica debido a la ceguera legislativa de los requerimientos judiciales. Partiendo de este panorama general, la sentencia es incluida por su pronunciamiento respecto a aspectos económicos y tributarios de interés, si bien en un primer momento la Corte resulta más contundente sobre la financiación a entidades privadas como la iglesia que se venía dando, no sucede lo mismo sobre las exenciones tributarias reflejadas en el artículo XXIV.

El estudio de los preceptos económicos y fiscales resulta interesante, pues su argumentación trae consigo fundamentos relacionados a los principios de eficiencia, progresividad y equidad, lo que implicó por lo menos una revisión más minuciosa del estado de compatibilidad constitucional, factor que tiene como elementos transversales la igualdad, el pluralismo y la libertad religiosa, elementos que deben propender la neutralidad confesional del Estado. Entonces, partiendo de esta amalgama de principios y prescripciones, la entidad deja clara la posibilidad de permitir tratamientos tributarios diferenciados cuando media una justificación objetiva y razonable, por esto, la Corte señala que las iglesias son sostenidas principalmente por los fieles adeptos, lo que implica que sostienen los bienes eclesiásticos destinados principalmente a la propagación y fin espiritual, sujetos que al encontrarse separados de la institucionalidad religiosa tienen obligaciones fiscales externas, por ello, realizar una imposición sobre los inmuebles dedicados a actividades religiosas, implica la materialización del

fenómeno de la doble tributación, prohibido tajantemente por el ordenamiento jurídico colombiano, por lo tanto, esta alternativa de inexecutable resultaba inviable ante la necesidad de proteger la equidad tributaria (Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C-027, 1993, pp. 171-172).

Además de estos argumentos, también se inmiscuye en la ambigüedad del Concordato, toda vez que, la indeterminación de los tributos sobre los que recae la exención del artículo XXIV, dejaba abierta la posibilidad de un escenario inconstitucional inadmisibles, pudiendo excluirse estas entidades del pago de impuestos territoriales, lo que implica una contradicción notoria del artículo 294 de la Constitución política, pues ninguna Ley puede conceder exenciones en los escenarios de descentralización territorial. En fin, bajo la intención de garantizar libertades y proteger la equidad tributaria, la Corte decidió modular y declarar inexecutable los apartados descritos, procurando entonces, reafirmar la prevalencia de los principios tributarios y evitando así la concentración histórica de privilegios en una sola entidad. Si bien esta intervención constitucional es loable, consideramos que no cumplió con una carga argumentativa suficiente respecto a algunos apartados de tinte fiscal, principalmente criticamos dos aspectos a saber: i) el legalismo, desde un enfoque interpretativo y, ii) la escasa argumentativa sobre la doble tributación en los fieles.

Como se observa el primer apartado pretende construir una especie de llamado de atención, se observa una ausencia interpretativa de la Corte, parece tímida ante su posibilidad moduladora y hermenéutica, se inclina entonces ante el temor, a una mera enunciación de prohibiciones legales, con esto no queremos desconocer que tal vez, en su margen de acción este conflicto de intereses constitucionales no ameritaba mayor profundidad, puesto que el problema resultaba sencillo de resolver y fácilmente adecuado a algunos pronunciamientos realizados

sobre los principios, no obstante, consideramos que resultó insuficiente y, por tanto, su margen de acción no se extendió a pesar de su discrecionalidad interpretativa.

A pesar del anterior comentario, la crítica más fuerte se centra en el juicio que afirma que gravar los bienes destinados al culto religioso implicaría una doble tributación para los fieles. Situación que consideramos inadecuada o por lo menos insuficiente, pues bajo esta lógica estaríamos afirmando que la carga recae sobre un mismo sujeto pasivo e implica el mismo hecho generador, situación que resulta notoriamente falsa, pues precisamente el obligado a asumir los impuestos sobre los bienes sería el sujeto que jurídicamente ostenta la propiedad del inmueble, no necesariamente los fieles que eventualmente contribuyen al sostenimiento de la entidad religiosa. Manejar una lógica contraria implicaría entonces, creer que la personería jurídica de la entidad señalada permanece y, por tanto, no se encuentra separada patrimonialmente de sus miembros o creyentes, otra cosa es, que tal vez se vean afectados indirectamente por el aumento de tarifas por servicios religiosos, pero este efecto económico no implica *per se* la materialización del escenario de doble tributación, situación que además sería impensable por la naturaleza de estas entidades.

Dejando este apartado, nos queda mencionar que adicionalmente disentimos de la posición pasiva de la Corte al no revisar con detenimiento la viabilidad de la declaratoria de inconstitucionalidad sobre este apartado, ya que un enfoque que se olvidó fue el estudio detenido de la neutralidad del Estado que, bajo la permanencia de estos beneficios sobre los bienes exclusivos al culto, otorga ventajas fiscales respecto a otras entidades pertenecientes al mismo régimen, ya sean fundaciones, organizaciones ambientalistas o de cualquier otra índole, e incluso las instituciones educativas que, si bien tienen también beneficios resulta asimétricos, desequilibrio que se ha justificado ante una diferencia en las entidades, situación que requiere

mayor observancia y, que podría ser objeto de otra investigación. Por ello, si la exención se establece por el destino o finalidad con incidencia social, deberían extenderse a las personas jurídicas que persigan el interés público.

Como se observa, esta sentencia tiene notoria relevancia, principalmente por su inaugural intervención y, por la necesidad de escrutinio de aquellas leyes pertenecientes a lo que podríamos denominar, antiguo régimen constitucional. Se observo entonces, que esta intervención trajo consigo la modulación y declaratoria de inexecutable de diferentes apartados que implicaron cambios y permanencia en el régimen tributario y económico de las iglesias, que si bien parte de un análisis particular convencional que involucra al Estado Colombiano y la Santa Sede, tuvo efectos en las demás congregaciones que por el momento se ubican en el plano igualitario ofrecido por el nuevo régimen.

Ahora bien, como se mencionó las investigaciones toman este fallo como el punto de partida de la línea de desarrollo jurisprudencial del régimen tributario de las iglesias, no obstante, nosotros consideramos que existe una dupla que es acreedora de la denominación hito-fundante, estamos refiriéndonos a la Sentencia C-088 de 1994¹¹ que se encarga del control previo de constitucionalidad de la Ley Estatutaria sobre Libertad Religiosa y de Cultos y, que tiene como directriz el desarrollo del Estado pluralista y aconfesional, situación que compromete el desarrollo relativo a la igualdad real y efectiva de creencias bajo la pretensión de corregir la omisión legislativa que mantiene un trato desigual en favor de la Iglesia Católica, situación que no se subsana del todo según hemos afirmado frente a la sobre tasa ambiental y algunas consideraciones conceptuales o delimitadoras sobre aquello que puede considerarse religión,

¹¹ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-088 de 1994. M.P. Fabio Moron Diaz.

pues no todas las manifestaciones espirituales o simbólicas pueden ser acreedoras de esta categoría jurídica, juicios que consideramos desafortunados tanto en el origen legislativo como en el escrutinio constitucional, puesto que resulta contradictoria frente al pluralismo reconocido, ergo atribuir a creencias la categoría de espiritismo o practicas supersticiosas inclinadas a la mera libertad de conciencia, expresión o pensamiento, resulta entonces, una visión grosera y excesivamente formalista de las religiones, reducir a esquemas rígidos de sistematización y organización implica subordinar la pluralidad y, por tanto, promover la exclusión institucionalizada patrocinada por el poder público, tendencia que margina las minorías religiosas, por ello, esta postura resulta cuestionable desde los principios del pluralismo cultural y constitucional que atienden la realidad material de la diversidad colombiana, sacrificio de preceptos fundamentales ante el argumento de que estas manifestaciones espirituales no alcanzan a constituir religión según la experiencia, lo que implica a su vez que no pueden gozar de beneficio especial alguno concedido a lo que conciben como religiones serias. (Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C-088-1994, 37)

Bajo el limitado argumento se establece una peligrosa discrecionalidad que vulnera el principio de igualdad en un Estado que se declara multiétnico y pluriconfesional, lo que representa a nuestro modo de ver una falla grave que puede afectar otras formas de espiritualidad alternativa, que no encaje en los modelos clásicos de institucionalización religiosa, situación que si bien no tiene incidencia directa por su protección especial, pudo afectar la espiritualidad indígena en términos de igualdad y equidad tributaria. Por estas razones, el enfoque inflexible desperdicia la oportunidad interpretativa que tuvo la corte para solidificar una intervención inclusiva como deber natural como órgano constitucional, no obstante, queda como resultado la

legitimación de una jerarquía entre las formas de creencia, realidad que es abiertamente incompatible con la neutralidad del Estado y el pluralismo que impone el nuevo orden.

Aún bajo estas críticas, los precedentes fungen como la línea rígida o solida del venidero desarrollo jurisprudencial de los escenarios constitucionales de relevancia, por esto, se evidenciaron en el análisis del precedente las siguientes características: i) Existe una focalización en del laicismo del Estado, ii) La problemática se centra en la aplicabilidad del concepto igualdad y seguimiento del principio de equidad tributaria, iii) El juez reitera la técnica de codificación o legalismo, dejando de lado la cabida interpretativa y, iv) No existe mayor variabilidad jurisprudencial o movimientos dentro de la sombra decisional (López, 2019, p. 144)

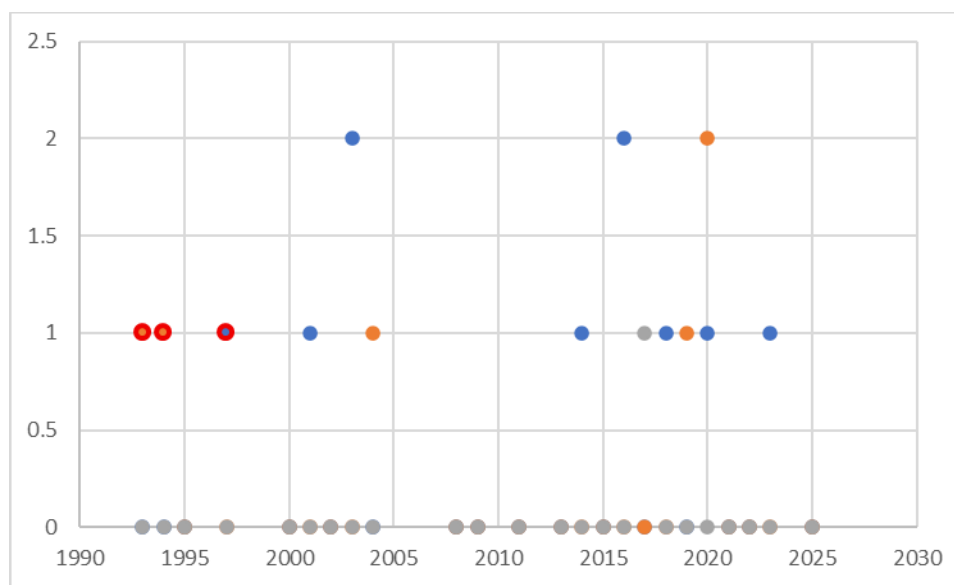
Como se dejó claridad esta dupla jurisprudencial resulta la base de los demás escenarios constitucionales de relevancia, puesto que las discusiones que aterrizan en el control judicial se centran al unisonó en el escrutinio del tratamiento igualitario frente a la ya consolidada iglesia católica. En consecuencia, el flujo jurisprudencial se ha basado en la aplicación de principios reconocidos por la modulación presente en la sentencia C-027-1993 y la Ley 133 de 1994 a los ojos de la norma suprema, situación que tuvo como efecto directo la alta intervención de la Corte Constitucional en asuntos de discriminación notoria, situación que por supuesto, amerita la intervención del órgano competente en sede de constitucionalidad y eventual revisión. Precisamente siguiendo estas premisas, destacan las sentencias de tutela que contienen un alto componente factico, dinámica que se apertura con la providencia T-352 de 1997¹² que tiene como propósito principal la observancia de la trasgresión al derecho a la igualdad y libertad religiosa por parte de la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN), situación que se

¹² Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-352 de 1997. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

desprende de la problematización derivada de la liberación particularizada sobre la iglesia católica respecto a la obligación de declarar ingresos y patrimonio, mientras se mantenía dicha exigencia en las demás confesiones religiosas, situación que evoca la evidente transgresión de principios constitucionales y, por tanto, requiere la constitucionalización de situaciones jurídicas consolidadas por el positivismo jurídico y auspiciadas por decretos que pretendían atender la particularidad de la iglesia católica ante la intermediación de la convencionalidad fijada en el Concordato. Entonces, sintéticamente la ilustración de las sentencias que denominaremos hito-fundamentales se logra apreciar marcadas en rojo de la siguiente forma:

Figura 3

Sentencias hito-fundantes y desarrollo jurisprudencial



Retomando el fallo de clausura para la posterior reiteración jurisprudencial, la Sentencia T-352 de 1997 se centra en las descargas ofrecidas por el Decreto 1175 de 1991 que a ojos de la Corte Constitucional carece de justificación constitucional, por no satisfacer las directrices para

que una medida pueda establecer un trato diferenciado, es decir, la sentencia sometió al juicio de igualdad el actuar administrativo de la DIAN para revisar si la acción tenía suficiencia y cumplía con: i) La Persecución de un objetivo constitucionalmente imperioso, ii) que obren datos suficientes para afirmar que resulta idónea para garantizar la finalidad perseguida, iii) que es indispensable para alcanzar tal propósito, iv) que el beneficio que se busca obtener es mayor que el daño que causa; y v) que el trato diferenciado se ajusta al grado de la diferencia que existe entre las personas o grupos de personas involucrados.

No obstante, las medidas tomadas por la entidad fiscal no cumplieron ninguna de estas condiciones y, por tanto, comprometieron el derecho fundamental a la igualdad, transgresión que desconoce la neutralidad religiosa del Estado Colombiano respecto a razones de credo religioso, por tanto, la carga adicional sobre las iglesias estaba llamada al fracaso e implicó el reconocimiento igualitario, como se observa la situación administrativa resulta abiertamente reprochable y, su control real tardó en llegar hasta la Sentencia 1100103270002002006101(13320) de 2003 del Consejo de Estado que decretó la nulidad de dicho acto. Como se observa, la discusión siempre ha oscilado en su argumentación en la primacía de derechos como la igualdad y libertad religiosa en contraposición del convenio internacional suscrito con la Iglesia católica, comúnmente tomado como prevalente por el órgano ejecutivo en el transcurso de sus decisiones que fueron objeto de reproche constitucional, sin embargo, el debate jurídico resulta beneficioso, puesto que precisamente amplía la intervención sobre el derecho internacional y el sentido de lo supranacional, alimentando debates académicos sobre el bloque de constitucionalidad y, aquella normatividad convencional que representa superioridad por los objetos que protege, sobre esto se relacionaron investigaciones como la de

Henry Rivera Díaz y Manuel Alejandro Ballesteros, no obstante, queda claro que los tratados con la Santa Sede se encuentran sometidos a la legislación interna.

Si bien hasta el momento todo se ha desarrollado en los siguientes escenarios constitucionales: i) La constitucionalidad de las exenciones fiscales frente al Concordato, ii) La constitucionalidad de la sesión de exenciones fiscales bajo el principio de igualdad a las iglesias y confesiones religiosas y, iii) el tratamiento igualitario frente a la declaración de ingresos y patrimonio ante la DIAN. Estas tres líneas que se han establecido atienden a la relación fáctica de cada providencia, se centra en la litis que evocó la intervención de la Corte, situación que bajo el uso de la problematización discrecional arroja un panorama más claro sobre la situación tributaria de las iglesias. Ahora bien, estas vertientes simbolizan la matriz del desarrollo jurisprudencial en esta temática, pues posterior al año 1997 los fallos proferidos por el Órgano Constitucional se centraron principalmente en la transversalidad de la igualdad de libertad religiosa y neutralidad del Estado frente a choques administrativos relacionados con el impuesto predial y la sobretasa ambiental. Por lo anterior, el desarrollo de esta línea jurisprudencial ha resultado simple, lineal y plana, pues justo como se erigieron los primeros pronunciamientos, se ha mantenido la línea base de readecuación del estado de cosas inconstitucional y el constante requerimiento al órgano legislativo en situaciones puntuales, por tanto, el juicio más acertado para este fenómeno es el inmovilismo jurisprudencial.

Antes de cerrar este primer apartado, resulta imprescindible mencionar dos fallos adicionales que, si bien no pueden catalogarse como hito o fundantes, representan dos escenarios dignos de resaltar por las discusiones y silencios que esconden entre sus líneas. El primero de estos fallos es el C-571 del 2019¹³ que, a pesar de inhibirse por ineptitud sustantiva de la

¹³ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-571 de 2019. M.P. Alberto Rojas Ríos.

demanda, deja ciertos pronunciamientos de entidades convocadas a pronunciarse al respecto, sobre este particular para la investigación resalta el concepto emitido por la Universidad Externado de Colombia que contrasta con la tesis central del fallador. En esencia, la sala plena considera que el trato tributario diferenciado que clasifica a las iglesias y confesiones religiosas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta no vulnera el principio de igualdad, debido a que estas no son entidades comparables con otras organizaciones sin ánimo de lucro, pues poseen una naturaleza jurídica, finalidades, régimen legal y fundamentos constitucionales distintos, especialmente relacionados con la protección del derecho fundamental a la libertad de cultos, juicio alejado del planteamiento del accionante que abiertamente considera que estas entidades tienen una protección especial frente a sus homologas pertenecientes a la categoría ESAL, litis que la Corte zanja con el argumento de diferencia de las entidades y la libertad del legislador para otorgar este tipo de beneficio, análisis que si bien resulta adecuado a la normatividad, desde nuestra perspectiva no es suficiente en la materialidad económica del país, precisamente la libertad de configuración legislativa en materia tributaria debería tener sus límites en el bienestar general, lo que implica necesariamente una revisión económica estricta, situación que no se ha atendido a pesar de la reiteración de recomendaciones por organismos especializados.

Ahora, retomando la órbita de la sentencia, resulta imprescindible relacionar el argumento central de la institución educativa que, mediante la aplicación del test de proporcionalidad concluyo la necesidad de excluir a las iglesias del régimen especializado ofrecido por el legislador:

“2.1.1. La institución solicita que la Corte declare la **INEXEQUIBILIDAD** del artículo 145 de la Ley 1819 de 2016, pues la Comisión de Expertos para la Equidad y

Competitividad Tributaria expuso que la disparidad en el impuesto de renta aplicable a las entidades sin ánimo de lucro (en adelante ESAL) es uno de los principales problemas del sistema tributario vigente.

Considera que la norma demandada establece un trato diferenciado entre la pluralidad de ESAL y las iglesias y confesiones religiosas, el cual carece por completo de cualquier justificación que la legitime. Así, considera que el trato diferenciado anteriormente referido no superaría un test de proporcionalidad leve dado que, aunque la medida es idónea (o por lo menos no prohibida), resulta innecesaria pues existen alternativas para garantizar la libertad de cultos como por ejemplo incorporar a las iglesias en el régimen tributario especial. Estas razones son suficientes para declarar la inexecutable de la norma, pero si se sometiera a un análisis de proporcionalidad en sentido estricto se concluiría que son mayores las afectaciones al principio de igualdad que los beneficios que reporta la exención tributaria establecida.” (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-571 del 2019, p 12)

Como se logra observar, la Universidad Externado de Colombia toma como criterio fundante la recomendación de expertos relacionada al proceso de reforma estructural del año 2016 que resalto estas divisiones como innecesarias y como un problema para el control en el sistema tributario, sin embargo, muy a pesar de la insistencia estas simplemente fueron incluidas en un régimen especial sobre el cual la carga adicional se centró en la obligación de información mediante la declaración de ingresos. Ahora, el argumento no solo se queda en este importante reporte técnico, sino que entra a discutir la legitimidad y, por tanto, la necesidad de la segmentación de las ESAL, si bien no se extiende la argumentación relacionada por la Corte, esta afirmaciones a pesar de estar fuertemente relacionada con el reporte técnico que tiene dentro de su

recomendaciones la inclusión de estas organizaciones al Régimen Especial de Tributación, representa un pronunciamiento que ofrece mayor justificación a las recomendaciones técnicas, toda vez que, mediante la ponderación concluye el leve impacto de la declaratoria de inexequibilidad frente al beneficio constitucional.

Este espacio argumentativo se entrelaza y, aporta mayor justificación a los juicios de inconveniencia, desde el aporte teórico y constitucional ofrecido por Robert Alexy que, desarrollo para el caso del régimen tributario de las iglesias la investigadora Angie Medina López (2020), donde mediante los márgenes teóricos examinó si gravar tributariamente a las iglesias implicaba la vulneración al derecho fundamental a la libertad de cultos, cuestionamiento que filtro con el marco teórico ofrecido por R.Alexy, logrando distinguir entre el derecho absoluto a la libertad religiosas (interno y absoluto) y el derecho a la libertad de cultos (externo y susceptible de limitaciones), primer acercamiento que fija el centro del análisis sobre la asociación exclusiva en el derecho de libertad de cultos que, teniendo presente su mutabilidad, podría verse afectado por la imposición de impuestos como la renta, el predial, el IVA o servicios religiosos derivados de la actividad que desempeñan las iglesias y confesiones religiosas.

En sentido estricto y bajo el escrutinio detallado ofrecido en la investigación, se encuentra el ya reiterado escenario de exenciones y tratamiento especial patrocinado por el Concordato y, extendido sin mayor control a todas las entidades religiosas que se logren acreditar y obtener la personería jurídica, no obstante, si bien la irradiación de estos beneficios es entendible en principio, esta situación especialísima ha incentivado al uso instrumental de la figura religiosa para evitar otro tipo de obligaciones fiscales (Medina, 2020, p. 1). Precisamente, esta dificultad ha sido reconocida por las investigaciones sobre el tema y por las recomendaciones técnicas que intentaron influir en la reforma estructural del 2016 que, precisamente tenía dentro de sus objetivos la

reducción de la evasión y elusión, puesto que estos fenómenos dificultan aún más el cumplimiento y materialización de los objetivos y deberes del Estado, lastimosamente la patología fue detectada pero ignorada prontamente.

Ahora, ante esto Medina interviene y realiza un ejercicio de ponderación interesante, donde concluye que la afectación que podría generar la aplicación de medidas impositivas sobre estos sujetos sería, en la mayoría de los casos leve, pues no impediría *per se* el ejercicio del derecho y, por tanto, no altera su contenido esencial constitucionalmente regido por el libre respeto de manifestación externa de las creencias religiosas sin interferencia estatal, pues aunque puede dificultar económicamente la divulgación y práctica colectiva de la fe, particularmente en aquellas comunidades religiosas con bajos recursos, no suprime la esencia de la expresión espiritual. Juicio que se logra determinar desde la aplicación de un test estricto de constitucionalidad en razón a que se pone en juego un derecho fundamental, sin embargo, la medida arroja el cumplimiento de criterios como idoneidad, necesidad y proporcionalidad en estricto sentido.

Precisamente el gravamen persigue un fin constitucional legítimo como lo sería la igualdad tributaria y, más importante a nuestro criterio, la sostenibilidad del Estado, esto sin imponer una carga desproporcionada, pues el fin último de este proceso se sustenta en la primacía del interés general, toda vez que, el sistema tributario se sustenta o fundamenta en la solidaridad y la igualdad como principios estructurales del Estado Social de Derecho, por estas razones, la autora señala que el privilegio fiscal absoluto del que hoy gozan la materia de iglesias resulta injustificado frente al deber constitucional de contribuir al sostenimiento del Estado y, por tanto, la extensión de impuestos a las entidades religiosas es jurídicamente viable y constitucionalmente legítimo, siempre que exista un respeto por el núcleo esencial del derecho a la libertad de cultos y, siempre y cuando estos se estructuren respetando los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y

neutralidad confesional. Situaciones que deben regirse, por supuesto, desde nuestra perspectiva, a la materialidad nacional y legitimidad ciudadana que, como se resaltó en otras investigaciones arroja un profundo desinterés sobre las instituciones religiosas y, además, ratifican la necesidad de gravarlas tributariamente (López, 2023) escenario que por supuesto debe tenerse presente sin desconocer los márgenes del derecho.

En fin, continuando con el propósito inicial del capítulo resaltamos una última sentencia que, si bien no tiene relación directa con el régimen tributario, resalta algunos aspectos de incidental relevancia, ya que implican el escenario constitucional de transparencia y, en consecuencia, implican las cargas de declaración de recursos, tópico de suma relevancia al ser la única grieta de control por parte de la DIAN. El fallo en esencia se centra en la tensión entre la transparencia de las donaciones a entidades como las iglesias y confesiones religiosas y, el derecho a la intimidad del donante. En esencia, en la sentencia C-022 del 2020¹⁴ la Corte Constitucional estudia la constitucionalidad la Ley 1819 de 2016 que obligaba a las entidades sin ánimo de lucro, que quisieran acceder o permanecer en el régimen tributario especial, a hacer pública la identidad de los donantes y otros datos sobre las donaciones. Es evidente que el fallo se centra en las entidades pertenecientes al Régimen Especial de Tributación, categoría de la que se encuentran excluidas las iglesias y confesiones religiosas, no obstante, lo anterior, la litis se centra en las donaciones como medio de financiación, lo que involucra a todos los sujetos de las diferentes categorías del fenómeno de las ESAL en Colombia.

El deber de transparencia resulta una carga básica ante el margen de beneficios obtenido por las entidades no contribuyentes declarantes, en general las ESAL deben garantizar un mínimo

¹⁴ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-022 de 2020. M.P. Alberto Rojas Ríos.

de transparencia y, en algunos casos como en el RTE, la participación de la comunidad durante el proceso de calificación y permanencia, escenario que no se presentaba antes de la expedición de la Ley 1819 del 2016, pues previo a esto simplemente bastaba que las entidades se auto incluyeran en el Régimen Tributario Especial para disfrutar de los beneficios (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-022, 2020, p. 26), situación incontrolable y de alto riesgo fiscal. Este fallo constituye un hito en la jurisprudencia constitucional colombiana al delimitar los alcances del derecho a la intimidad frente a las exigencias de transparencia tributaria, el punto nodal de la sentencia es el pronunciamiento de inconstitucionalidad de la obligación de publicar la identidad del donante en los registros, por considerarla una intromisión desproporcionada en la esfera de la intimidad personal. Particularmente, las donaciones a iglesias y otras organizaciones confesionales suelen estar motivadas por razones de fe, espiritualidad o convicción personal, lo cual convierte la información del donante en un dato altamente sensible, relacionado no solo con el derecho a la intimidad sino también con los derechos a la libertad religiosa y a la libertad de conciencia (arts. 18 y 19 de la Constitución), por lo anterior, este fallo busca establecer los límites de la publicidad indiscriminada sobre los datos personales de los contribuyentes de las ESAL, evitando con esto la injerencia excesiva del Estado. Ahora, si bien consideramos que la medida moduladora se encuentra justificada, consideramos que resulta un control liviano, más aún en escenarios donde históricamente la trazabilidad de recursos ha sido opaca.

En síntesis, esta sentencia resulta anómala y por tanto hito en materia de privacidad en el espectro tributario de las ESAL, sin embargo, no se establece para este análisis jurisprudencial como una sentencia de relevancia, pues si bien tiene incidencia indirecta sobre las iglesias, esta se centra en el Régimen Tributario Especial que tiene otro tipo de exigencias que, si bien eventualmente organismos derivados de las entidades religiosas pertenecerían a este régimen, el

control adicional no es extensible a las organizaciones espirituales matriz, situación que ofrece mayor apego a la necesidad de aumentar los control frente a estas entidades o directamente unificar las subdivisiones de las ESAL. A pesar de esto, su control irradia la dinámica de las donaciones que también afecta a las confesiones religiosas y, por esto, las modulaciones se hacen extensibles respecto al derecho a la intimidad. Expuestas las sentencias suigéneris, respecto al espectro del precedente del régimen tributario de las iglesias no existe mayor variabilidad sustancial, lo que implica solidez en las sentencias hito-fundantes, ausencia de intervención de las ramas del poder público y control reiterado sobre los desequilibrios patrocinados por la somnolencia legislativa.

La ratificación jurisprudencial: entre la línea fundacional y la ausencia del legislador

Previo a hacer mención del escenario constitucional más reiterado y, por tanto, el de mayor solidez que, además revela la panorámica inconstitucional ofertada por la administración, resaltan dos sentencias que se incluyen a su vez en la conservadora línea jurisprudencial en mención. Se trata de las providencias T-522 de 2003 y T-700 de 2003¹⁵ que destacan principalmente por su escenario fáctico transgresor, en esencia estos fallos intervienen frente al tratamiento tributario de las confesiones religiosas a nivel municipal respecto a las exenciones fiscales de naturaleza local como el impuesto predial. Particularmente al tratarse de una tutela la labor del órgano constitucional resulta evidente: proteger las garantías constitucionales, para este caso, las desconocidas por la municipalidad de Leticia y San Joaquín mediante un trato discriminatorio que favorece a la continua beneficiada iglesia católica.¹⁶

¹⁵ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-522 de 2003. M.P. Clara Inés Vargas Hernández y Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-700 de 2003. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

¹⁶ Este comentario, lejos de ser una posición personal, corresponde a la realidad fáctica expuesta en variedad de sentencias donde la iglesia católica ha resultado beneficiada por silencios legislativos y por direccionamiento de variedad de municipios en Colombia, entre los que destaca notoriamente Bucaramanga por los reiterados pronunciamientos en sede de revisión de la Corte Constitucional.

En esta oportunidad, los jueces asumen el silogismo tradicional de las sentencias hitofundantes, sin desconocer por supuesto, el derecho que conservan los municipios respecto a su autonomía fiscal y, por tanto, a su discrecionalidad frente a las exenciones a las instituciones religiosas, no obstante, si condiciona constitucionalmente a que este proceso beneficiosos tributariamente se extienda en las mismas condiciones de igualdad a todas las iglesias y/o confesiones religiosas reconocidas por la ley, esencialmente la lógica es la misma: i) Premisa Mayor: El principio de igualdad exige que todo tratamiento diferencial en materia tributaria debe tener una justificación objetiva y razonable y, por tanto, debe aplicarse sin privilegios arbitrarios, ii) Premisa menor: Los municipios, en ejercicio de su autonomía fiscal, pueden otorgar beneficios tributarios a iglesias, pero si lo hacen, deben asegurar que se apliquen sin exclusión a todas las confesiones religiosas reconocidas, iii) Ergo: todo beneficio tributario otorgado por los municipios a favor de iglesias debe fundarse en criterios objetivos y aplicarse en condiciones de similares so pena de vulnerar el principio de igualdad y la libertad religiosa.¹⁷

Aclarados los criterios que dominarán la línea jurisprudencial sin varianza sustancial alguna, los dos casos en mención resaltan por el descaro y desconocimiento constitucional que, si bien tal actitud se debe seguramente a la prematura implementación del nuevo régimen constitucional, tal discrecionalidad resulta reprochable ante lo esencial de este principio. Ahora bien, el juicio no resulta del todo cierto, pues el desequilibrio en el tratamiento igualitario a nivel municipal sigue patrocinando sentencias que únicamente desgastan el aparato jurisdiccional ante el positivismo enquistado en la rama ejecutiva. Por estas razones, en los municipios enunciados resalto la ausencia de adecuación constitucional, que para el caso de la Sentencia T-522 de 2003

¹⁷ Si bien en este apartado hacemos relación a las regiones y municipios, el tratamiento igualitario es una exigencia nacional, justo como lo hemos relacionado integralmente en la investigación.

en Leticia se intentó implementar mediante acuerdos municipales el beneficio fiscal exclusivo en cabeza de la iglesia católica bajo la justificación de contraprestación de servicios sociales a la comunidad, es decir, hizo dúctil la claridad normativa ofrecida por la Ley 133 de 1994 y, reforzó la idea historicista de la tradición colaborativa de la entidad eclesiástica reconocida por Ley, configurando así una transgresión frente a la encomienda que el constituyente dio al Estado par que mediante sus instituciones garantizaran el equilibrio democrático e institucional (Corte Constitucional, Sala Novena de Revisión, Sentencia T-522, 2003, p. 12).

Esta situación para ofrecer economía en el pronunciamiento resulta análoga en la sentencia T-700 de 2003, pues la situación discriminatoria es la misma, en esencia el tratamiento desequilibrado justifica la aplicación estricta del juicio de igualdad, situación que no implica necesariamente que la localidad este obligada a aplicar beneficios este tipo de beneficios, sino que en caso de hacerlo debe estandarizar e incluir a todas las entidades reconocidas. En caso contrario, si optan por no establecer exenciones, la decisión debe mantenerse uniforme y aplicarse sin distinciones.

Sustancialmente queda establecido que existe una jurisprudencia adormecida o estática de aplicabilidad inmediata por analogía, como se ha reiterado desde las sentencias denominadas hito-fundantes la discusión permanece inmutable respecto a la igualdad, no existe mayor discusión sobre otros principios particulares de naturaleza tributaria, es decir, la eficiencia, progresividad y equidad, por tanto, el centro es genérico en el precepto constitucional de igualdad que ha procurado evitar la discriminación patrocinada por el Estado y, por ende, la ruptura de la neutralidad exigida en un régimen denominado y ratificado como laico. Entonces, no es nada raro que para las siguientes sentencias la reiteración sea absoluta en sentido

sustancial, salvo algunas formalidades naturales del acompañante factico de cada litigio que, para lo venidero se desarrollara sobre la patología en el tratamiento en la sobre tasa ambiental.

Precisamente aquí, sobre este gravamen lo que más destaca es la necesidad de la administración ante el vacío legislativo reconocido jurisprudencialmente, situación que a nuestro modo de ver es insustancial, pues la ausencia de reglamentación no implica desconocimiento de las modulaciones jurisprudenciales y, por tanto, directamente de los principios constitucionales, por tanto, quedan claros los criterios interpretativos legalistas que, mediante una aplicación gramatical desconocen una serie de garantías fundamentales. Por ello, antes de ingresar a esta arena, el juicio que emitimos no pretende desconocer la urgencia de legislar sobre el tema, simplemente procura rechazar la actitud del ejecutivo que pretende desconocer las modulaciones jurisprudenciales ante la ausencia del legislador, actitud que no se sustenta y que implica un desgaste del órgano jurisdiccional que, ante este tipo de omisiones groseras se ve obligado a pronunciarse reiterativamente. En este sentido, las siguientes sentencias son imagen viva de las dificultades derivadas de tratamientos diferenciales en las cargas tributarias ante el desconocimiento igualitario del que son acreedoras las iglesias y confesiones religiosas, si bien los elementos facticos varían parcialmente, los fallos T-269 de 2001; T-621 de 2014; T-073 de 2016; T-642 de 2016; T-197 de 2018; T-235 de 2023 se desplazan entre las sentencias hito-fundantes y se citan entre ellas para construir el muro jurisprudencial ante un escenario de descompensación constitucional patrocinado por los municipios que, en su ejercicio tributario autónomo y discrecional desconocen principios constitucionales principalmente a partir del artículo XXIV del Concordato, el artículo 44 de la Ley 99 de 1993 y la autonomía sobre este tipo de impuestos que ofrece la constitución a los municipios.

Como lo hemos mencionado en las sentencias particularizadas existe un núcleo litigioso relacionado como sigue: i) Derecho a la igualdad (Dimensión individual y colectiva), ii) Derecho a la libertad religiosa (Dimensión individual y colectiva), iii) Estado laico y neutralidad religiosa y, además, las normas en disputa resultan análogas: i) Ley 133 de 1994, ii) Ley 20 de 1974 y, iii) para los casos de sobre tasa ambiental objeto de estudio: la Ley 99 de 1993. Escenarios de donde se han desprendido una serie de subreglas de interés medio para la discusión, toda vez que, las tensiones que pretendemos plantear con posterioridad se centran principalmente en principios tributarios, donde uno de ellos: la equidad, tiene relación directa con la igualdad de que tratan los fallos relacionados.

Las últimas intervenciones judiciales tratan de lo mismo, se basan en análogos precedentes y, en general, reposa sobre ellas una misma línea argumentativa, salvo algunas variaciones de enfoque dirigidos a un análisis más profundo desde la dimensión colectiva del derecho a la libertad religiosa y profundización sobre el marco procedimental respecto al acceso de los beneficios tributarios (Corte Constitucional, Sala Segunda de Revisión, Sentencia T-235, 2023 y Corte Constitucional, Sala Tercera de Revisión, Sentencia T-269 de 2001)¹⁸. Ahora, los fallos restantes reflejados en las Sentencias T-621 de 2014, T-073 de 2016, T-642 de 2016, T-197 de 2018, permiten observar la aplicación directa del principio de igualdad constitucional, el reconocimiento de procedencia excepcional de la tutela, el énfasis en la laicidad del Estado y el reconocimiento explícito del derecho colectivo de las iglesias, además de las divergencias

¹⁸ Si bien estas sentencias al igual que el resto manejan un mismo margen argumentativo, para estos casos la corte no accede a la exoneración al caso concreto por asuntos adjetivos, sin embargo, exhorta al congreso a regular esta dificultad notoria bajo el apoyo del ejecutivo. Por lo anterior, si bien existe un desarrollo sobre el principio de igualdad este no es demasiado profundo, principalmente por la falta de cumplimiento de márgenes procesales para que las acciones prosperaran, situación que no resta el reconocimiento de hace el órgano constitucional sobre el estado de cosas vigente. Por otro lado, una sentencia relevante es T-235 de 2023 donde se evidencia que, no se probó la existencia de un trato desigual por parte del municipio de Barrancabermeja frente a la iglesia Católica, situación que muestra la obligatoriedad de tratar igual a las entidades religiosas, mas no la carga de ofrecer algún tipo de beneficio.

sustanciales y normativas entre el reconocimiento legal de la iglesia católica y el reconocimiento jurídico de las demás iglesias constituidas. Sin embargo, lo más importante se deriva de las subreglas establecidas y reiteradas sobre este escenario constitucional del tratamiento tributario frente a la sobre tasa ambiental, particularmente, tal vez las subreglas más sólidas que permanecen se resumen en lo siguiente:

“(i) se garantiza la libertad de cultos de todas las personas; (ii) el Estado no tiene religión oficial y su actuar no debe afectar ni positiva ni negativamente a ninguna congregación religiosa – el Estado debe ser neutral e imparcial frente al fenómeno religioso – y no puede ser identificado ni explícita ni simbólicamente con religión alguna; (iii) el Estado protege los distintos cultos y congregaciones religiosas, en igualdad de condiciones, como elementos importantes para sus ciudadanos; (iv) el Estado puede establecer relaciones con las distintas congregaciones religiosas a condición de mantener su neutralidad y garantizar la igualdad entre las distintas religiones; (v) ni el Estado puede intervenir en el funcionamiento interno de las congregaciones religiosas, ni éstas pueden hacer lo propio respecto del Estado”. (Corte Constitucional, Sala Sexta de Revisión, Sentencia T-197, 2018)

En esencia, lastimosamente la producción jurisprudencial sobre el régimen tributario de las iglesias a resultado limitada, algunas veces por la falta de suficiencia en la motivación de las demandas de inconstitucionalidad, que si bien guardan algunos apartados de interés para el debate de los privilegios en cabeza de estas organizaciones, no han prosperado en la sede constitucional (Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C-571, 2019) ; otras veces, simplemente porque existe un déficit legislativo que transgrede el escenario altamente discutido de la igualdad de tratamiento y, por tanto, laicidad del Estado como lo hemos visto sobre el

impuesto predial y la sobre tasa ambiental, no obstante, la línea jurisprudencial se encuentra a nuestro juicio adormecida y parcialmente amputada por las determinaciones que la Corte ha tomado, donde en esencia no hay mayor relevancia constitucional porque: i) el tratamiento diferencial está avalado siempre y cuando se cumplan los preceptos constitucionales y, sean otorgados por el legislador y, ii) porque las entidades que hacen parte de este régimen especial de no contribuyentes declarantes, aparentemente se diferencian sustancialmente de las otras organizaciones con tratamientos preferentes, juicio sobre el cual nos distanciamos por desconocer el debate frente a los mismos principios del derecho tributario, la realidad material del país y las recomendaciones técnicas, situación sobre la que se junta la tensión ya planteada sobre el desconocimiento de minorías espirituales por parte del Estado y la judicatura.

Mecanismos de control: La contención de las tensiones y la insuficiencia de la entidad de control.

Como se ha podido observar en el transcurso de la investigación, las ESAL se han caracterizado no solo en este sistema, por tener las condiciones de posibilidad de configurar una grieta para los escenarios de elusión y evasión fiscal, diferencias que priman principalmente en los mecanismos para el control de este fenómeno. Las reiteradas recomendaciones realizadas por la comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria del 2015, precisamente pretendían recomendar la implementación de claridades, mecanismos y, en general, modificaciones a las ESAL que permitiesen estrechar las posibilidades de usar esta figura para defraudar al sistema tributario, situación que previa a la reforma del 2016 resaltaba por la falta de claridad, taxatividad de actividades meritorias, falta de vigilancia sobre la distribución de los ingresos y falta de control general, precisamente por esto se emprendieron campañas de modernización y reforma a la DIAN.

No obstante, las divisiones de las ESAL y la mixtura del tratamiento tributario de estas, permaneció como evidencia de omisión de ciertas recomendaciones que pretendían la unificación como mecanismos de prevención y eficiencia tributaria, lo que nos permite concluir por lo menos que ciertos mecanismos antiabuso en materia fiscal fueron implementados, pero debido a la segregación en diferentes sectores a saber, quedaron sectores en condiciones *sui generis* como las iglesias y confesiones religiosas que tiene como fuente de control directo la cláusula general para evitar la elusión fiscal, entre las demás sanciones derivadas de la obligaciones de declarar patrimonio e ingresos y, todas aquellas, relacionadas a aspectos formales sobre las que se ven obligadas este tipo de entidades como registros (RUB, RUT), y también cuando configuren hechos generadores que habiliten una carga tributaria sobre los que no se encuentran excluidas en materia fiscal. Situaciones que, en conjunto, permiten naturalmente la intervención de la DIAN como órgano competente habilitado para ejercer sus facultades de fiscalización y sanción.

Previo a relacionar siquiera los mecanismos expuestos en el Estatuto Tributario, consideramos necesaria una breve aproximación al concepto abuso en materia fiscal, situación que no resulta compleja por la mera obviedad del término, pero que ha tenido una delimitación clara en el escenario tributario de Colombia. Seguramente el abuso fiscal tiene relación directa con acciones fraudulentas que pretende la materialización de resultados contrarios a lo dispuesto y pretendido por el legislador, es decir, una transgresión directa a las disposiciones normativas existentes, sin embargo, este también se configura mediante la intención de aprovechamiento de condiciones más favorables a las previstas, situación que, por supuesto no puede confundirse con la planeación fiscal estratégica que resulta legítima. Se observa entonces, que esto se configura cuando existe abuso de las formas jurídicas, lo que es visible en la desviación de objetivos,

alteraciones económicas y, en esencia, el ocultamiento de la realidad de las entidades o sujetos acogidos, toda vez que, pretende la disminución o eliminación de cargas sin fundamento legal alguno, control que a nuestro modo de ver también debería ser aplicable en los escenarios de apropiación funcional anómala que ya hemos tratado. (Vargas, 2023)

El fraude como entrada al abuso en materia fiscal, corresponde al revestimiento de figuras como la elusión o evasión a las imposiciones tributarias, esto de manera contraria a los parámetros legales que permiten la planificación tributaria de los sujetos pasivos de la relación fiscal, como es evidente, estas transgresiones comprometen el musculo financiero del estado, lo que implica necesariamente afectaciones a la distribución de los ingresos captados y, en general distorsionan parte de los principios sobre los que se fundamente al sistema: i) Justicia tributaria, ii) Equidad y, iii) eficiencia, transgresiones que, evidentemente deterioran el cumplimiento de los fines y obligaciones del Estado.¹⁹

Ahora, como se observa esto genera una asimetría llamada a ser corregida por el órgano competente, encargado por antonomasia de fiscalizar los actos y operaciones de los contribuyentes, inspección que tiene como propósito precisamente en caso de existencia de irregularidades o abusos el dejar sin efectos aquellos escenarios defraudatorios al fisco, lo que incluye principalmente multas y exclusiones sobre el régimen como mecanismos de corrección de la desviación de los propósitos normativos. Particularmente el E.T. en su artículo 869 delimita lo que se entiende por abuso:

¹⁹ Resulta evidente que no desconoces otros factores que comúnmente comprometen el cumplimiento de estos objetivos, como sería la desviación de los tributos patrocinados por actos de corrupción, no obstante, no se toca este aspecto para reducir la discusión a los mecanismos que pretenden prevenir las técnicas abusivas provenientes del contribuyente. Esto también, por supuesto, excluyendo la relación de consecuencias penales derivadas de procesos evasivos en materias fiscal.

“Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.” (Decreto 624, 1989)

Además de la definición, resalta el cambio de sistema entre la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1819 de 2016, toda vez que, la reforma estructural suprimió el régimen subjetivo que implicaba la revisión de la intención de defraudar para materializar el control mediante la tipificación del abuso en materia tributaria, cosa que cambió ante el régimen objetivo en el cual interesa el acto desplegado, justo como lo explica la codificación. Ahora, la DIAN puede como consecuencias desconocer, re-caracterizar o reconfigurar la operación o figura, procurando establecer la realidad económica y jurídica que corresponde, situación que se junta con la reliquidación, cobro de intereses y, las sanciones aplicables, además, para el caso particular, de la exclusión del régimen o pérdida de categoría por desnaturalización.

Resulta evidente que este apartado del E.T. no tiene mayor discriminación entre las entidades o sujetos a los que les puede aplicar el abuso en materia tributaria, precisamente la generalidad permite la inclusión de las entidades no contribuyentes declarantes, lo que unifica el tratamiento análogo respecto a sanciones y consecuencias jurídicas que acarrea el abuso de las iglesias y confesiones religiosas específicas (*Concepto 100202208-481 de 2018*), situación que resulta análoga en la aplicabilidad de la cláusula general anti elusión (Art. 364-1 E.T.) que, si relaciona y señala a este tipo de entidades, situación que desde nuestra perspectiva corresponde a la problemática del uso común de estas entidades para defraudar al fisco mediante el uso de las disposiciones legales, esto sin descartar, por supuesto, la problemática que resaltan variedad de

investigaciones sobre la evasión y lavado de activos mediante el uso de estas figuras, que se esconden bajo el propósito falso de intervención en la construcción del tejido social y el fortalecimiento de la institucionalidad. (Velásquez, et al., 2016)

Como se observa el abuso en materia tributaria y la cláusula general para evitar la elusión fiscal, se relacionan como herramientas de escrutinio y sanción para desconocer la legitimidad de la organización abusiva de las figuras y prescripciones tributarias, situación que involucra y no excluye las sanciones ordinarias sobre las cargas que tienen las iglesias y confesiones religiosas, toda vez que, a pesar de contar con beneficios y flexibilidades, estas poseen algunas obligaciones como potenciales agentes del espectro fiscal del país, justo como se observó en la relación de las características generales del régimen fiscales de estas entidades espirituales y la relación de conceptos-oficios de la DIAN que permitían comprender con mayor detalle las cargas y vicisitudes respecto al manejo tributario de estas organizaciones, que parte de una carga particular de transparencia respecto a la declaración de ingresos y patrimonio, justo como lo establece el artículo 23 y 598 del E.T.

La DIAN como órgano competente tiene una serie de facultades que pretenden el examen sobre esta información ofrecida por las entidades obligadas a contribuir o no obligadas, entre estas estás, el cruce de información y cumplimiento, que permite solicitar información de relevancia tributaria para estudiar y contrastar las actividades y reportes, facultad que se complementa con la habilitación para fiscalización e investigación dispuestas en el Artículo 684 del E.T. escenario que se complementa con la serie de obligaciones en los deberes de conservación de información de pruebas, obligación que establece un periodo mínimo de 5 años en los cuales la DIAN podrá requerir dicha información (Artículo 632 E.T.), esto nuevamente como mecanismos de verificación de exactitud de información y reportes. Como se ha

mencionado, a este tipo de entidades por su obligación principal como declarantes, les aplica las sanciones por extemporaneidad (Artículo 643 y ss E.T), el no envió o envió con errores de la información tributaria (Artículo 651 E.T), lo relacionado a la expedición de facturas, en caso de que aplique (Artículo 652 y ss E.T.)²⁰, etc.

Grosso modo, las medidas naturalmente pretende prevenir y evitar el fenómeno del encubrimiento de actividades defraudatorias bajo este tipo de figuras beneficiosas como las ESAL y, aún más, como la especie de las iglesias y confesiones religiosas que no tienen mayores requisitos para su reconocimiento jurídico, lo que permite con mayor facilidad que se presenten situaciones como el encubrimiento de actividades comerciales como religiosas u otras de carácter ilegal; el traslado de utilidades mediante donaciones religiosas, es decir el uso de los donativos como forma de pago por servicios prestados, entre otros encaminados a distorsionar la realidad económica y tributaria.

Precisamente, sobre este particular se requieren una serie de nuevas medidas que permitan mayor rigurosidad sobre el control de estas entidades que, entre otras cosas, no es posible avizorar estadísticamente el nivel de aplicación de las sanciones, toda vez que, la DIAN no cuenta con dicha información a pesa de ser la entidad encargada de aplicar este tipo de figuras, situación que se agrava bajo el panorama de privacidad de la información en el que se justifica la DIAN ante la solicitud de la relación de ingresos de las iglesias, aun cuando corresponden a datos generales y no a señalizaciones particulares (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, 2025). No obstante, esta ausencia de información nos permite afirmar que existe una necesidad de auditoria constante sobre este tipo de entidades, ojalá de forma física por su impacto psicológico sobre la probabilidad de detección de fraude y baja

²⁰ Respecto a este particular, resulta necesario revisar nuevamente el capítulo de los conceptos y oficios de la DIAN donde se esclarece a detalle este particular de las facturas electrónicas.

apropiación de la tecnología en este tipo de organizaciones (Rojas, 2025). Recomendación que, entre otras cosas, requiere una reestructuración estructural de la DIAN que permita la constancia en este tipo de procesos de fiscalización, por supuesto, en conjunto con los procesos de penalización manejados por la Fiscalía que pretenden proteger al sistema del desvío de utilidades a organizaciones con baja tributación como las iglesias y confesiones religiosas, recomendaciones que se entrelazan con las planteadas en anteriores capítulos relacionadas con el arraigo, mayores requisitos para la concesión de personería jurídica y, la habilitación para tributar.

Tensiones: Comentarios y pinceladas de sobre los principios del régimen tributario.

En líneas de lo que se puede considerar un Estado moderno, comúnmente priman los criterios de racionalidad en materia jurídica, por supuesto, objetivada en las prescripciones normativas. Por esto, modelos como el colombiano, caracterizado por su sustento en una legalidad garantista, representan una dinámica de justificación basada en principios, fenómeno que evidentemente permea al sistema en su integralidad, y pretende evitar idealmente las situaciones de inequidad e injusticia avizorada para el caso tributario en la dinámica de contención ante el abuso del poder fiscal del Estado.

Como se observa, en la sustancia del tributo se permanece la necesidad impositiva de cubrir los costos integrales del funcionamiento de un Estado que, en principio busca cubrir las necesidades comunitarias y, por tanto, proteger el interés general, relación que para los escenarios democráticos se caracteriza por la permanencia de la legalidad y su justificación, pues en caso contrario las imposiciones serían vistas únicamente desde su vertiente negativa, esto es como una mera exacción del patrimonio donde no concurre el ejercicio de la voluntad, situación que, por supuesto dificulta el recaudo, aun cuando por sí mismo resulta complejo, justo como lo pretenden abordar algunas investigaciones como *“El análisis del cumplimiento tributario como factor omitido en las reformas tributarias en Colombia: análisis revisionista de las causas de la evasión – criterio de fundamentación de Análisis Económico del Derecho (AED)”* (Rojas, 2025) y *“La importancia del lenguaje en el recaudo: el poder de los mensajes tributarios en Colombia”* (Rizo y Sandoval, 2024), desde una área simbólica y cultural, aportes de interés para observar la dificultad del recaudo.

Ahora bien, el sistema constitucional de 1991 estableció en su articulado una serie de principios rectores que acompañan como justificantes de las imposiciones fiscales y que, desde

nuestra perspectiva, en caso de no estar presentes en las disposiciones tributarias, estas pueden considerarse medidas o prescripciones carentes de coherencia constitucional y, por tanto, llamadas al fracaso en su permanencia. Pudimos observar en los párrafos precedentes que los ciudadanos están en el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, siempre y cuando estos se encuentren conforme a los principios de justicia y equidad (Const., 1991, art. 95), entiéndase esto desde su concepción general que implica a los sujetos naturales y jurídicos, no obstante, el criterio desde las exenciones fiscales es obviado indirectamente por el legislador al ofrecer beneficios fiscales a entidades como las iglesias y confesiones religiosas, situación que se sustenta en principio por su contribución mediante la coadyuvancia al Estado en el cumplimiento de sus objetivos, escenario que como hemos mencionado se asemeja a subsidios del Estado a estas entidades y, por tanto, gastos, quedando así una especie de limbo donde las entidades religiosas implican un detrimento fiscal sostenido por los demás contribuyentes ante una aparente justificación que ha sido y será objeto de discusión.²¹

Entre los principios fundantes se encuentran: i) principio de legalidad, ii) el principio equidad, iii) eficiencia, iv) progresividad y, v) Irretroactividad (Const., 1991, art. 363) los cuales formulan el esquema base del sistema tributario, sin desconocer aquellos que ha erigido la jurisprudencia como los principios de generalidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad (Mora y Bernal, 2016) , que también se relacionan en esta dinámica de justificación teleológica y axiológica que sustenta el despliegue tributario reflejado en los artículos 150, 300, 313 y 338 que, en esencia define las competencias a nivel nacional, departamental y municipal como sujetos activos de la relación tributaria y, que entre otras cosas,

²¹ El estado tiene múltiples gastos de funcionamiento como la justicia, la educación, la seguridad social, los servicios públicos, la construcción de infraestructura, la seguridad nacional, etc. Necesidades que procuran el interés general.

permite entender la transversalidad del principio de legalidad que, en Colombia como estado social de derecho también se acompaña de la equidad como análogo a la protección general de la igualdad.

Entonces, la solidaridad y la justicia, además de los principios transversales señalados, pretenden idealmente la disminución de ciertas brechas sociales, por ello, actúan como equilibrantes ante los abusos o desfiguraciones a su sustento axiológico, aun cuando es imprescindible reconocer que el tributo es un reflejo del ejercicio del poder, que evidentemente puede ser influenciado por grupos con incidencia política, como ha sucedido con las iglesias y confesiones religiosas, al igual que con grupos empresariales y, que han mantenido dinámicas de desigualdad profunda que no permite precisamente la recolección eficiente y equitativa del tributo, bajo el filtro de la particularidad del sujeto tributante.

Esta breve revisión se centrará principalmente en los principios de equidad, progresividad y eficiencia, frente al régimen especial de las iglesias y confesiones religiosas. La jurisprudencia ha abordado la amplia potestad de configuración en materia tributaria que posee el legislador, situación que se sustentan en la discrecionalidad que debe tener este organismo para configurar la política fiscal mediante la definición y supresión de impuestos, tasas y contribuciones, no obstante (Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C-007, 2002; Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C-1035, 2003; Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C-393, 2016; Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C-119, 2018; Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C-270, 2019 y Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C-606, 2019.), esta potestad no resulta absoluta, pues debe tener en cuenta criterios como el principio de igualdad que,

“supone **(i)** un deber de trato igual a los sujetos que están en condiciones similares, **(ii)** un mandato de trato diferente entre los sujetos que se encuentren en condiciones diferentes y

(iii) la obligación de asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados, o que están en situación de debilidad manifiesta.” (Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C-109 de 2020).

Definidos estos primeros límites a facultad impositiva del legislador, resulta evidente que lo que se busca con este principio es evitar la materialización jurídica de imposiciones excesivas o beneficios desbordados al sujeto pasivo de la relación tributaria, lo que sustancialmente nos redirige a la obligación implícita del Estado de revisar la particularidad del contribuyente, para así evitar desequilibrios injustificados, situación que se conecta directamente con el principio de progresividad que, resulta talvez más sencillo de entender, puesto que tiene como pretensión procurar que las imposiciones más fuertes recaigan sobre aquellos sujetos con mayor capacidad económica, situación racional, ya que estos sujetos pueden soportar mayores cargas por parte del Estado, como se observa el principio se centra en la capacidad de pago como eje fundamental en el propósito de redistribución de la riqueza que, dota de sentido la abstracción de la justicia tributaria en condiciones materiales objetivas (Mora y Bernal, 2016) es observable entonces que el sistema busca la concreción de la coherencia en el recaudo y la justicia.

Por su parte, los principios abordados se cobijan sobre una prohibición general que requiere, por lo menos ser mencionada, pues complementa la revisión que se pretende, nos referimos a la prohibición de no regresividad, que si bien no tiene un carácter absoluto (Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C-271, 2021), implica una obligación de no hacer en cabeza del Estado, que incluye evitar imposiciones y/o exenciones que impliquen un retroceso injustificado que, para el caso particular, se configura ante la ausencia de consulta de la capacidad económica de las iglesias y confesiones religiosas para acceder a los beneficios tributarios, esto como crítica, toda vez que, las exenciones se encuentran respaldadas por el pilar

de la legalidad, que desde este juicio no contiene el sustento suficiente por desconocer la progresividad y no regresividad, situación que como hemos planteado podría solucionarse bajo la imposición de criterios rígidos de reconocimiento de personería jurídica, además de la vigilancia constante de las actividades para que los beneficios tengan asidero en la realidad, además de una armonía con los principios. Ahora, respecto a la equidad no ofreceremos un pronunciamiento ampliado, salvo unas claridades sobre el principio, ya que este ha sido objeto de discusión desde el planteamiento del balance, respecto a la existencia de tratamientos asimétricos, ya sea en beneficio de la iglesia católica o no, como sucede con la discusión del desconocimiento de la pluralidad en Colombia respecto a otro tipo de ritos que al parecer no resultan acordes a las reglas de la experiencia.

Retomando brevemente el principio de equidad como análogo a la igualdad, resulta prudente realizar unas menciones a saber: i) Pretende ponderar la distribución de cargas, ii) pretenden un tratamiento unificado en los casos que se presenten condiciones de igualdad, es decir, igualdad entre iguales, sin desconocer las asimetrías justificadas que permiten precisamente los tratamientos diferenciales y, iii) la división jurisprudencial y doctrinal que se le ha dado al principio de equidad. Nos dedicaremos brevemente a este último punto, por ser el menos tratado y, por la necesaria diferenciación que crea la categoría de equidad horizontal y equidad vertical.

En esencia esta primera concepción se dirige a que los contribuyentes con bases gravables análogas tengan un trato tributario similar y, la segunda concepción se relaciona con los principios de capacidad de pago y progresividad, como observamos estas reglas de optimización terminan interrelacionadas para permitir identificar cuando un tributo incide negativamente o enlista elementos regresivos (Mora y Bernal, 2016). Entonces, como resulta

lógico, queda en evidencia que las críticas y propuestas se dirigen principalmente a los albores de la concepción vertical, ya que el sistema no procura esta identificación singular de la capacidad económica de los sujetos en el trámite de la inclusión de entidades religiosas a la gama de beneficios otorgados, situación que desde nuestra perspectiva podría representar una medida media de reforma, que permita la permanencia de beneficios según las condiciones particulares de cada entidad, reforma que cubriría los principios y, que como hemos visto en otras investigaciones en aplicabilidad del test de igualdad y proporcionalidad constitucional han arrojado la viabilidad de la carga tributaria a las iglesias y confesiones religiosas, situación que entre otras cosas, compagina con el fortalecimiento del Estado como principal responsable de las políticas públicas dirigidas a cumplir con los objetivos y obligaciones prescritas en la Constitución Política de Colombia y, que además, compagina con las direcciones dadas por el Análisis Económico del Derecho que pretende dotar al sistema de racionalidad y sentido común respecto de las consecuencias que, para este caso, traen las exenciones tributarias carentes de rigurosidad y filtros que particularicen la realidad económica de los contribuyentes y, la materialidad pluralista de las creencias, evitando con esto asimetrías injustificadas, por estas razones, finalizamos el apartado concluyendo que la serie de tensiones necesitan urgente intervención, puesto que hasta el momento consolidan un estado de cosas incoherentes que no permiten desde nuestra perspectiva afirmar armonía e integralidad constitucional.

Conclusiones

El recogimiento al final de un trabajo de investigación quizá es imprescindible y necesario, mal le haríamos al lector si los privamos del empalme y rendición de cuentas de aquello que queremos resaltar de nuestra intervención. Escenario que, por supuesto amerita síntesis y, por lo tanto, la selección de las ideas principales que, lejos de pretenden una técnica rigurosa o corresponder a la extensión del trabajo, pretende facilitar al lector la seguridad de que lo explicado corresponde a lo entendido, por ello, lejos de buscar la extensión, pretendemos enlazar las ideas, revisiones y críticas desarrolladas en el trabajo.

En este libro se ha tratado de analizar el régimen tributario de las iglesias y confesiones religiosas bajo una metodología jurídica con acercamientos interdisciplinarios, haciendo un esfuerzo por responder algunos interrogantes derivados de uno de los regímenes de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL). Preguntas que desde la apertura del trabajo pretendieron abordar los siguientes elementos a saber: i) el balance de la discusión académica ii) Contexto del tratamiento fiscal de las iglesias, sintetizada en la necesidad de un análisis integral y la búsqueda de las razones de permanencias, iii) La problematización de las tensiones entorno al régimen actual, lo que implicó un acercamiento desde la jurisprudencia, la doctrina de la DIAN, el análisis de los mecanismos de control disponibles y, la intervención transversal del Análisis Económico del Derecho (AED) como punto de interés en la complementación del debate académico entorno al fenómeno.

Definida la estructura base de esta intervención, resaltamos que el balance de las tensiones nos permitió observar el camino de la discusión vigente respecto al régimen tributario de las iglesias y confesiones religiosas, un tema tan relevante como controversial en el contexto colombiano que, si bien resulta llamativo ha tenido relativamente poca intervención académica

de rigurosidad. Ahora, lejos de lograr eliminar ese vacío, consideramos que nuestra investigación logro la identificación de algunos sectores opacos que actúan como generadores de lo que hemos denominado tensiones entre el fenómeno y el régimen jurídico colombiano y, que principalmente no ha sido discutidos por la ausencia de sistematización de la información y la ausencia de un acercamiento teórico, salvo algunas investigaciones que se atrevieron a adoptar métodos como el test ofertado por R. Alexy que también incluyeron leves pronunciamientos desde J. Habermas. Por lo anterior, decidimos integrar de forma general ciertas fuentes atípicas en este tipo de investigaciones que, para el caso particular se empalman a la normativa y jurisprudencia sobre el tema, entre estas se encuentra el uso de conceptos y oficios de la DIAN que, junto al precedente dotaron el sector cuantitativo que pretendía abordar la investigación, permitiéndonos ofertar al lector un panorama amplio sustentado en una revisión sistemática de la información disponible.

Respecto al balance que da apertura a la investigación, procuramos intentar identificar el recorrido del debate, situación que nos permitió fijar horizontes y, resaltar algunos silencios que llaman la atención, lo que para este apartado llamaremos: el silencio culposo en la discusión. Apelativo que pretende explicar la existencia de la presunta voluntad de excluir intertextualmente a los integrantes del debate académico, escenario que implicó el desconocimiento de los aportes de otros autores en variedad de trabajos que, por supuesto, como hemos resaltado refleja la ausencia de rigurosidad y la primacía de la discusión subjetiva, dejando como consecuencia el debate reiterado y el estancamiento de la discusión, realidad académica que esperamos no consolidar con este breve acercamiento que ofrecemos a la comunidad académica.

Por su parte, la introducción del apartado histórico si bien no es una novedad en este tipo de investigaciones como lo mencionamos en el grueso del trabajo, este aspecto se ha manejado

de forma simplista y anecdótica, donde incluso el dato de mayor relevancia reposa en que una de nuestras constituciones oficializaba a la iglesia católica como la religión de la nación, situación que lejos de ser irrelevante, si requiere un acercamiento integral desde la historiografía.

Precisamente, tal vez, la creencia de que lo histórico resulta meramente decorativo en las investigaciones de tipo jurídico, es lo que ha permitido la ausencia de claridad sobre la permanencia de los beneficios tributarios en cabeza de las iglesias, por estas razones, sobreviven afirmaciones que reducen la permanencia de estos beneficios a la estrecha relación con la religión desde el proceso de colonización, desconociendo que incluso en el periodo en mención, algunas exenciones sobre impuestos como las mesadas eclesiásticas dependían de la revisión de factores particulares de carácter económico como supuestos habilitantes de algunos beneficios; desconociendo también la existencia de gravámenes eclesiásticos que permitían parte del sostenimiento fiscal de la corona donde resaltaron figuras coyunturales como el subsidio eclesiástico, que lejos de ser una financiación de la iglesia, representaba el soporte económico de la iglesia a la corona, incluso resaltan las particularidades que reposan en la figura del diezmo, sobre el cual se sostenía y sostienen principalmente la iglesias, aparte de la actividad crediticia de la época. Por lo que este segmento resulta una invitación y una integración del precedente histórico del tratamiento fiscal de las iglesias que, si bien amerita mayor investigación, su inclusión merece rigurosidad.

Ahora bien, dejando de lado el contexto incluido, respecto al estado actual del régimen tributario de las iglesias y confesiones religiosas, consideramos queda en evidencia las diferentes tensiones generalizadas en los que podríamos denominar la ausencia de coherencia en el tratamiento tributario. Esto desde las tensiones fijadas en el contraste con los principios constitucionales del derecho tributario, la necesidad económica, la justificación jurisprudencial

como lo vimos con el empalme de la intervención de la investigación de Angie Medina o el contraste respecto al laicismo del estado reflejado en el capítulo de Dávila que, de manera general atienden a la tensión básica de la atribución moderna del Estado laica, lo que termina generando tensión por la opacidad respecto a la financiación e intervención del Estado bajo el sustento de garantizar la libertad religiosas.

Siguiendo la misma línea, también existen momentos de tensión derivada del proceso de delimitación o conceptualización de lo que se entiende como iglesia y confesión religiosa, sobre todo desde la óptica constitucional de un país abiertamente pluralista, que desde la legalidad desconoce la variedad de manifestaciones señaladas de pertenecer a la mera espiritualidad que sustenta la libre expresión, situación que por supuesto amerita crítica y atención, puesto que excluye bajo el sustento de ausencia de sistematización y su lejanía con la experiencia de lo que se define como religión. Esto como aspectos generales, puesto que también resaltan las inconsistencias naturales de un régimen notoriamente disperso, que divide las ESAL en categorías que se encuentran diferenciadas y, que además, cuentan con tratamientos fiscales diferenciales entre ellas, a pesar de que en sentido estricto pretenden un mismo objetivo sustentado en la coadyuvancia de las misiones y fines del Estado que, entre otras cosas no ha tenido la solidez suficiente de sufragar las necesidades y el control del territorio, mediante la presencia suave de entidades de carácter privado.

Esto devela una tensión estructural sobre el concepto de modernización que es objeto de debates de interés académico pero alejados de los estrictos límites de este pronunciamiento académico. Por lo anterior, respecto al régimen actual y evocando la metodología, resaltamos que la revisión de conceptos y oficios, fue el apartado que nos ofreció un detalle del régimen jurídico de las iglesias, pero además el foco que nos permitió observar ciertas inconsistencias en

materia laboral; aquellas relacionadas con a favorabilidad de los miembros de las iglesias y congregaciones religiosas y, la capacidad apropiativa de las iglesias en el proceso de invasión desde la estructura matriz sobre las actividades meritorias pertenecientes al RTE sin consecuencia alguna o pérdida de naturaleza jurídica, a pesar de que materialmente esta mutación distorsiona a nuestro modo de ver el sustento y permanencia de las figuras, situación de relevancia en la discusión tributaria del régimen eclesiástico.

Previo a finalizar el trabajo, otro del aspecto fundante del análisis crítico que se pretendió, se fija en la ausencia de rigurosidad sobre los requisitos para obtener la personería jurídica como puerta de acceso a estos beneficios, lo que ha ameritado un aumento en los registros ante la ausencia de la imposición legal de requisitos adicionales y rigurosos, falencias que destacan desde la consolidación de la irrelevancia de la revisión detallada de cada solicitante, lo que a nuestro modo de ver debería incluir un escrutinio patrimonial de la entidad solicitante, gestión imprescindible para establecer un régimen sostenido en la razonabilidad, situación que por supuesto amerita controles sistemáticos sustentados en la facilidad de la configuración de abusos en materia tributaria. Precisamente sobre estas inconsistencias que finalmente derivan en la ausencia de percepción de recursos en un escenario de crisis fiscal y cambio social, implican un replanteamiento sobre la legitimidad de la permanencia de este tipo de beneficios que, además, implican indirectamente una carga adicional para el contribuyente ordinario, situación que amerita un acercamiento cuantitativo y económico de rigurosidad para revisar a detalle las consecuencia materiales de este tipo de beneficios, lo que llevaría a un acercamiento escalado desde lo nacional, regional y local de absoluta necesidad, objetivo que evidentemente tiene una serie de dificultades, entre estas lo complejo de acceder a información ofertada por entidades como la DIAN que, ha destacado por justificar la imposibilidad de ofrecer detalles por la

privacidad de los datos, aun cuando se solicitan de manera general, justo como sucedió en este acercamiento y otros objeto del balance.

Por todas estas dificultades señaladas y, las demás incluidas en el trabajo, consideramos que el mayor aporte de esta investigación es el escrutinio sistemático que permitió observar en conjunto una serie de tensiones que ameritan atención y mayor rigurosidad, juicio que además encuentra asidero en la dinámica constitucional, pues como se pudo observar la implementación de gravámenes en cabeza de la iglesia no representan mayor detrimento a la protección de las libertades y derechos que cobijan e estas organizaciones. Evidenciadas que transversalizadas desde el AED resulta menos convenientes en términos materiales que permitan coherencia, sensatez y, en esencia, sentido común en las prescripciones emitidas por el legislador, debate que debe ser revivido ante la ausencia de pronunciamiento jurídicos de rigurosidad.

Grosso modo, entre el desarrollo de una jurisprudencia adormecida que ha procurado en su mayoría corregir los desbalances del ejecutivo; los debates sobre la legitimidad de la permanencia actual de este tratamiento tributario especial; los principios generales del derecho tributario; la materialidad del Estado y la sociedad moderna ante figuras antiquísimas y la neutralidad del Estado, lo gramos concluir que si bien puede existir una justificación de la permanencia de este tratamiento, las razones no resultan suficientes por todo lo que ya hemos tratado, además de la condición de posibilidad de la elusión y evasión fiscal ante la falta de control riguroso, que en esencia simboliza un llamado a la regulación clara y eficiente, más que necesaria en un régimen tributario caracterizado por su latente dinamismo y dependencia a las políticas en materia fiscal que implican la actualización y cambio constante.

Sustancialmente, solo nos queda finalizar este empalme reconociendo una serie de aportes y límites, entre los aportes reconocemos que la tarea emprendida con el balance del

debate permitirá que otros autores partan de un punto más claro para continuar con la discusión, que en este momento se introduce desde el AED, la sistematización de la información, la definición de la línea jurisprudencial dada por la Corte Constitucional, la doctrina de la DIAN, la relación de los principios y, en general, la interdisciplinariedad como enfoque necesario en materia tributaria que, para el caso particular inicio con el componente histórico de apertura que hace una llamado a rellenar vacíos desde el componente histórico-jurídico con el fin de robustecer el debate académico. Ahora bien, como hemos mencionado en la integralidad del trabajo, lo que hemos pretendido recatadamente en una revisión, un intento de acercamiento, por lo que resaltan los límites de la investigación que, resumidamente se observan en la ausencia de datos cuantitativos que permitan un mejor acercamiento al AED frente a este fenómeno fiscal, situación que seguramente se debe al desinterés y el rechazo del AED como método de investigación por los retos que representa, vicios que en general limitaron la posibilidad de construir críticas con mayor sustento material, punto de flaqueo que esperamos sea subsanado en la continuidad del debate que, entre otras cosas esta llamado al desarrollo en el panorama político y social actual.

Referencias

- Agudelo, C. C. (2023). *Entidades religiosas y beneficios tributarios en Colombia: análisis de la tensión que existe entre la igualdad y la aplicación de las exenciones tributarias en la sobretasa ambiental*. (Tesis de maestría para optar por el título de magister en derecho administrativo) Universidad Autónoma Latinoamericana, Medellín, Colombia.
- Arévalo, D. y Rodríguez, O. (2001). *Gremios, reformas tributarias y administración de impuestos en Colombia*. Universidad Externado de Colombia.
- Arévalo, D. y Rodríguez, O. (2001). *Gremios, reformas tributarias y administración de impuestos en Colombia*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.
- Ballesteros, M. y Rivera, H. (2017). *Caracterización del régimen tributario para los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas en Colombia versus los lineamientos a Nivel Internacional*. (Tesis para optar por el título de Contador Público) Universidad del Valle, Cali, Colombia.
- Bauer, A. (1995). Iglesia, economía y Estado en la historia de América Latina. En M. Martínez (coord.), *Iglesia, Estado y Economía. Siglos XVI al XIX* (pp. 17-32). Universidad Nacional Autónoma de México.
- Boyacen, D. y Vanegas, R. (2019). *Análisis del no pago de impuestos en las iglesias cristianas colombianas*. (Tesis para optar por el título de especialista en Gerencia Tributaria). Universidad la Gran Colombia, Bogotá, Colombia.
- Calderón, C. (2018). *Elementos de Hacienda Pública*. Banco de la República.
- Caliendo, P. (2023). *Derecho Tributario y Análisis Económico del Derecho. Una visión Crítica*. Ediciones Olejnik.
- Carreño, B. (1999). De la formación del derecho tributario. En Amaya, V, et al (Eds), *Derecho*

Tributario. (pp. 46-49). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Cigüenza, N. (2025, abril). *¿Cuántos ingresos tienen las iglesias en Colombia? El Gobierno continúa estudiando imponerles impuestos*. El Tiempo.

<https://www.eltiempo.com/economia/sectores/las-iglesias-que-quiere-gravar-el-gobierno-duplicaron-sus-ingresos-en-la-ultima-decada-3436066>

Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. (2015). *Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Fedesarrollo.

<https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/2879>

Congreso de la República de Colombia. (06 de julio de 1983). Ley 14. *Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones*. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1570588>

Congreso de la República de Colombia. (18 de diciembre de 1974). Ley 20. *por la cual se aprueba el Concordato y el Protocolo Final entre la República de Colombia y la Santa Sede*. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/csj_sp_03_03_1977.html

Congreso de la República de Colombia. (22 de diciembre de 1993). Ley 99. *Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA, y se dictan otras disposiciones*. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0099_1993.html

Congreso de la República de Colombia. (23 de mayo 1994). Ley 133. *Por la cual se desarrolla el Decreto de Libertad Religiosa y de Cultos, reconocido en el Artículo 19 de la Constitución Política*.

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0133_1994.html

Congreso de la República de Colombia. (26 de diciembre 2012) Ley 1607. *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.*

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html

Congreso de la República de Colombia. (27 de diciembre de 2019). Ley 2010. *Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.*

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2010_2019.html

Congreso de la República de Colombia. (28 de diciembre de 1992). Ley 30. *Por la cual se organiza el servicio público de la Educación Superior.*

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0030_1992.html

Congreso de la República de Colombia. (28 de diciembre de 2018). Ley 1943. *Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.*

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html

Congreso de la República de Colombia. (29 de diciembre de 2016). Ley 1819. *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.*

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

Consejo de Estado. (04 de septiembre de 2003) Sentencia 1100103270002002006101(13320) de 2003. [CP. < María Inés Ortiz Barbosa >]

Consejo de Estado. (25 de noviembre de 2014) Sentencia No. 23001-23-31-000-2007-00504-

01(19035) [CP. < Hugo Fernando Bastidas Barcenas>]

Constanza Jiménez, L y Barrera Pedraza, D. (2023). Manejo tributario de las iglesias en Colombia. (Trabajo de investigación aplicada presentado como requisito para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria.). Universidad Libre de Colombia.

Constitución política de Colombia [Const. P.]. (1991). Colombia: Legis, 42va ed.

Corte Constitucional. (02 de abril de 2002) Sentencia C-227 de 2002 [MP. < Jaime Córdoba Triviño>]

Corte Constitucional. (02 de julio de 2020) Sentencia C-216 de 2020 [MP. < Alberto Rojas Ríos>]

Corte Constitucional. (03 de julio de 2002) Sentencia C-504 de 2002 [MP. < Jaime Araujo Rentería>]

Corte Constitucional. (03 de marzo de 1994) Sentencia C-088 de 1994 [MP. < Fabio Morón Díaz>]

Corte Constitucional. (05 de febrero de 1993) Sentencia C-027 de 1993 [MP. < Simón Rodríguez Rodríguez>]

Corte Constitucional. (05 de noviembre de 2003) Sentencia C-1035 de 2003. [MP. < Marco Gerardo Monroy Cabra>]

Corte Constitucional. (06 de mayo de 1998) Sentencia C-183 de 1998 [MP. < Eduardo Cifuentes Muñoz>]

Corte Constitucional. (09 de marzo de 2001) Sentencia T-269 de 2001 [MP. < Manuel José Cepeda Espinosa>]

Corte Constitucional. (11 de agosto de 2021) Sentencia C-271 de 2021. [MP. < José Fernando Reyes Cuartas>]

Corte Constitucional. (11 de diciembre de 2019) Sentencia C-606 de 2019. [MP. < Alejandro Linares Cantillo>]

Corte Constitucional. (11 de marzo de 2020) Sentencia C-109 de 2020. [MP. < José Fernando Reyes Cuartas>]

Corte Constitucional. (12 de junio de 2019) Sentencia C-270 de 2019. [MP. < Diana Fajardo Rivera>]

Corte Constitucional. (13 de agosto de 2003) Sentencia T-700 de 2003 [MP. < Rodrigo Escobar Gil>]

Corte Constitucional. (14 de noviembre de 2018) Sentencia C-119 de 2018. [MP. < Alejandro Linares Cantillo>]

Corte Constitucional. (15 de octubre de 2020) Sentencia T-444 de 2020 [MP. < Alberto Rojas Ríos>]

Corte Constitucional. (21 de noviembre de 2016) Sentencia T-642 de 2016 [MP. < Luis Ernesto Vargas Silva>]

Corte Constitucional. (21 de octubre de 1993) Sentencia C-467 de 1993 [MP. < Carlos Gaviria Díaz>]

Corte Constitucional. (22 de febrero de 2016) Sentencia T-073 de 2016 [MP. < Alberto Rojas Ríos>]

Corte Constitucional. (22 de marzo de 2017) Sentencia A-147 de 2017 [MP. < José Antonio Cepeda Amarís>]

Corte Constitucional. (22 de mayo de 2018) Sentencia T-197 de 2018 [MP. < Gloria Stella Ortiz Delgado>]

Corte Constitucional. (23 de enero de 2002) Sentencia C-007 de 2002. [MP. < Manuel José

Cepeda Espinosa>]

Corte Constitucional. (23 de enero de 2003) Sentencia C-009 de 2003 [MP. < Jaime Araujo

Rentería>]

Corte Constitucional. (24 de mayo de 2005) Sentencia C-542 de 2005 [MP. < Humberto Antonio

Sierra Porto>]

Corte Constitucional. (26 de febrero de 2003) Sentencia C-155 de 2003 [MP. < Eduardo

Montealegre Lynett>]

Corte Constitucional. (26 de septiembre de 1996) Sentencia C-487 de 1996 [MP. < Antonio

Barrera Carbonell>]

Corte Constitucional. (27 de junio de 2003) Sentencia T-522 de 2003. [MP. < Clara Inés Vargas

Hernández>]

Corte Constitucional. (27 de noviembre de 2019) Sentencia C-571 de 2019 [MP. < Alberto Rojas

Ríos>]

Corte Constitucional. (28 de agosto de 2014) Sentencia T-621 de 2014 [MP. < Jorge Ignacio

Preteit Chaljub>]

Corte Constitucional. (28 de julio de 2016) Sentencia C-393 de 2016. [MP. < Alberto Rojas

Ríos>]

Corte Constitucional. (29 de enero de 2020) Sentencia C-022 de 2020 [MP. < Alberto Rojas

Ríos>]

Corte Constitucional. (29 de junio de 2023) Sentencia T-235 de 2023 [MP. < Juan Carlos Cortés

González>]

Corte Constitucional. (30 de marzo de 1997) Sentencia T-352 de 1997 [MP. < Eduardo Cifuentes

Muñoz>]

- Cortés, J. (2022). De Angostura a la separación, 1819-1853: las relaciones Estado-Iglesia en los primeros años republicanos. En J. Cortés (Ed.), *Historia de la religión en Colombia, 1510-2021* (pp. 21-32). Universidad del Rosario.
- Cruz, L. E. (2010). La constitución política de 1991 y la apertura económica. *Revista factulrad de ciencias económicas*, 18(1), 268-280.
- Dávila, María et al. (2022). Iglesias, impuestos y gasto público: las grietas económicas del Estado laico en Colombia. En Dávila, M. X. y Chaparro, N. (Eds), *Estrategias de resistencia para defender y reflexionar sobre la laicidad en América Latina*. (Pp. 110-140). Editorial Dejusticia.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. (2025). *Respuesta final a derecho de petición radicado No. 2025DP000086158*. [Comunicación oficial]. Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (1995). Concepto Núm. 55293 del 10 de agosto de 1995.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (1996). Concepto Núm. 61218 del 1 de agosto de 1996.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (1997). Concepto Núm. 5731 del 12 de agosto de 1997.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (1998). Concepto Núm. 29653 del 28 de abril de 1998.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (1999). Concepto Núm. 8470 del 5 de febrero de 1999.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2003). Concepto Núm. 1 del 19 de junio

de 2003.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2005). Oficio Núm. 6463 del 8 de febrero de 2005.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2006). Oficio Núm. 3877 del 13 de enero de 2006.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2007). Oficio Núm. 33776 del 8 de mayo de 2007.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2011). Oficio Núm. 40733 del 7 de junio de 2011.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2015). Oficio Núm. 15975 de 24 de junio de 2015.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2017). Oficio Núm. 5321 del 14 de marzo de 2017.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2017). Oficio Núm. 6010 del 17 de marzo de 2017.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2017). Oficio Núm. 6288 del 22 de marzo de 2017.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2017). Oficio Núm. 7131 del 29 de marzo de 2017.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2017). Oficio Núm. 7523 del 3 de abril de 2017.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2017). Oficio Núm. 1101 del 23 de octubre de 2017.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2018). Concepto Núm. 100202208-481 [906833] del 27 de abril de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2018). Concepto Núm. 1363 del 29 de octubre de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2018). Oficio Núm. 2436 del 2 de febrero de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2018). Oficio Núm. 16601 del 26 de junio de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2018). Oficio Núm. 18721 del 16 de julio de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2018). Oficio Núm. 21813 del 10 de septiembre de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2018). Oficio Núm. 27474 del 24 de septiembre de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2018). Oficio Núm. 30909 del 17 de octubre de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2018). Oficio Núm. 32745 del 9 de noviembre de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2018). Oficio Núm. 34141 del 11 de diciembre de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2018). Oficio Núm. 34714 del 13 de diciembre de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2019). Oficio Núm. 55 del 14 de febrero

de 2019.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2019). Oficio Núm. 8808 del 10 de abril de 2019.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2019). Oficio Núm. 10265 del 30 de abril de 2019.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2019). Oficio Núm. 13700 del 29 de mayo de 2019.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2019). Oficio Núm. 17930 del 10 de julio de 2019.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2019). Oficio Núm. 18458 del 17 de julio de 2019.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2019). Oficio Núm. 20490 del 15 de agosto de 2019.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2019). Oficio Núm. 24025 del 23 de septiembre de 2019.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2020). Concepto Núm. 100202208-0588 [907034] del 11 de noviembre de 2020.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2020). Oficio Núm. 4103 del 25 de febrero de 2020.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2021). Oficio Núm. 900508 del 26 de enero de 2021.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2021). Oficio Núm. 901717 del 4 de marzo de 2021.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2021). Oficio Núm. 901985 del 12 de marzo de 2021.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2021). Oficio Núm. 909676 del 13 de septiembre de 2021.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2021). Oficio Núm. 909838 del 15 de septiembre de 2021.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2021). Oficio Núm. 913883 de 10 de noviembre de 2021.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2021). Oficio Núm. 914501 del 25 de noviembre de 2021.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2022). Concepto Núm. 3 del 12 de julio de 2022.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2022). Oficio Núm. 903592 del 11 de mayo de 2022.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2022). Oficio Núm. 907157 del 27 de septiembre de 2022.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2023). Concepto Núm. 023769 int 1196 del 4 de diciembre de 2023.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2024). Concepto Núm. 003240 int 354 del 17 de mayo de 2024.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2024). Concepto Núm. 009017 int 1054 del 20 de noviembre de 2024.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2024). Concepto Núm. 009973 int 2179

del 3 de diciembre de 2024.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2024). Oficio Núm. 3581 del 18 de febrero de 2024.

Dirección de Impuestos y Aduanas. (11 de febrero de 2021) Resolución 000013. *Por la cual se implementa y desarrolla en el sistema de facturación electrónica la funcionalidad del documento soporte de pago de nómina electrónica y se adopta el anexo técnico para este documento.* chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000013%20de%2011-02-2021.pdf

Dirección de Impuestos y Aduanas. (27 de diciembre de 2021). Resolución 000164. *Por la cual se reglamentan los artículos 631-5 y 631-6 del Estatuto Tributario.*
https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/resolucion_dian_0164_2021.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas. (30 de octubre de 2024) Resolución 000188. *Por el cual se modifica y adiciona parcialmente la Resolución 000162 de 31 de octubre de 2023.*
https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/resolucion_dian_0188_2024.htm

Escobar, J. (2025, mayo). *Iglesias tendrán que pagar impuestos debido a nueva reforma del Gobierno Petro: “No están asociadas al culto religioso”*. Infobae.
<https://www.infobae.com/colombia/2025/05/04/iglesias-tendran-que-pagar-impuestos-debido-a-nueva-reforma-del-gobierno-petro-no-estan-asociadas-al-culto-religioso/>.

Fajardo-Calderón, C. y Suárez, D. (2012). Los impuestos en la época de la independencia, su impacto social, evolución e implicaciones en el sistema tributario actual. *Criterio Libre*, (16), 293-316.

García, G. (2014). *Cien Años de Soledad*. Penguin Random House.

- Giraldo, H. A. (2017). *Rentas exentas desde la perspectiva eclesial*. (Tesis para optar por el título de Contador Público) Universidad Cooperativa de Colombia, Arauca, Colombia.
- Giraldo, L. y Forero, C. A. (2018). *La exención tributaria de los cultos religiosos en Colombia*. (Tesis para optar por el título de abogado) Universidad Autónoma Latinoamericana, Medellín, Colombia.
- Godoy, N; Trespacios, C.y Zamora, Y. (2018) *Estado actual de los aspectos tributarios de las variadas confesiones religiosas en Colombia*. (Reflexión académica para optar por el título de especialista en Derecho Tributario). Universidad Pontificia Javeriana, Bogotá, Colombia.
- González, F. (1981). La iglesia ante la emancipación en Colombia. En E. Dussel (coord.), *Historia general de la iglesia en América Latina. Tomo VII. Colombia y Venezuela* (pp. 249-276). Ediciones Sígueme.
- González, F. (1981). La reorganización de la Iglesia ante el Estado liberal colombiano (1850-1886). En E. Dussel (coord.), *Historia general de la iglesia en América Latina. Tomo VII. Colombia y Venezuela* (pp. 249-276). Ediciones Sígueme.
- Gutiérrez, J. A. (2008). Análisis económico del derecho. Revisión al caso colombiano. Economía aplicada al derecho. *Con-Texto*, (24), 11–30.
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contexto/article/view/1975>
- Hernández, D. (2025, agosto). *Inversión, gasto y crisis fiscal, los puntos críticos del Gobierno en su último año*. Portafolio. <https://www.portafolio.co/economia/gobierno/ultimo-ano-de-petro-con-la-inversion-el-deficit-fiscal-y-el-control-del-gasto-como-puntos-criticos-637094>
- Lewin, A. (2008). Historia de las reformas tributarias en Colombia. En Lozano, Eleonora (Ed),

- Fundamentos de la tributación.* (pp. 1-45). Ediciones Uniandes.
- Lobo, J. (2018). La reforma tributaria de 2016: ¿Potencialmente estructural? *Revista de estudiantes de economía*, (2), 101-116.
- López, C. (2023). Las tasas impositivas estimulan o desestimula la creación de escenarios religiosos emergentes en Colombia. Universidad de Manizales.
<https://ridum.umanizales.edu.co/items/70e9b8c2-c079-469b-92e2-818426c8eb44>
- López, D. E. (2019). *El derecho de los jueces. Obligatoriedad del precedente constitucional, análisis de sentencias y líneas jurisprudenciales y teoría del derecho judicial.* Legis Editores.
- Lozano, E. (2021). Experiencias y desafíos metodológicos del análisis económico del derecho: el caso de la tributación colombiana. En Barreto, Antonio y Lozano, E (Eds), *Metodologías de investigación jurídica experiencias y desafíos del oficio de investigar en derecho.* (pp. 157-178). Ediciones Uniandes.
- Marín, J. (2022). El Patronato Regio en la América Hispana. En J. Cortés (Ed.), *Historia de la religión en Colombia, 1510-2021* (pp. 21-32). Universidad del Rosario.
- Masferrer, E. (2009). *Religión, poder y cultura. Ensayos sobre la política y la diversidad de creencias.* Editorial Libros de la Araucaria.
- Maya, D. (2007). Relación entre Iglesia y Estado en Colombia. *Laicidad y libertades*, (7), 255-295.
- Medina, A. (2020) Derecho a la libertad de cultos: ¿Es legítima la extensión de un impuesto que afecta a entidades religiosas? *UNA Rev. Derecho* (5), 218-250.
- Melo, J. O. (2020). *Colombia: Una historia mínima. Una mirada integral al país.* Editorial Planeta Colombiana.

Ministerio del Interior. (2025). Consulta Registro Público Entidades Religiosas.

<https://bpmproduccionext.mininterior.gov.co/Visitor.aspx?omWIOvqvi5sHvF9enAai7sNRyzNhF5jKN4p9MqdNdR2lTesUvWCniQ==>

Monroy, D. A. (2023). *Análisis económico del derecho. Fundamentos y Escuelas*. Universidad Externado de Colombia.

Mora, M. A. y Bernal, O. A. (2016). El Sistema Tributario colombiano, desarrollo y principios básicos. *Revista UNIMAR*, 34(2), 201-219.

<https://revistas.umariana.edu.co/index.php/unimar/article/view/1251/3333>

Ortega, C. y Suárez, A. (2018). *Evolución Normativa y Jurisprudencial de la Carga Impositiva Tributaria del Impuesto Predial a las Iglesias en Colombia*. (Tesis para optar por el título de abogado). Universidad Libre de Colombia, Cúcuta, Colombia.

Piza, J y Sánchez, C. (2020). *Reflexiones sobre la investigación en derecho fiscal. Del pensar al hacer*. Universidad Externado de Colombia.

Presidencia de la República. (06 de mayo de 1991). Decreto 1175. *Por el cual se suspende el plazo para la prestación de las declaraciones de ingresos y patrimonio para algunas entidades regidas por la legislación canónica*. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1693019>

Presidencia de la República. (10 de octubre de 2005). Decreto 3595. *Por el cual se establece la tarifa de retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta aplicable a los pagos o abonos en cuenta por concepto de emolumentos eclesiásticos*. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1783590>

Presidencia de la República. (11 de octubre de 2016). Decreto 1625. *Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria*. <https://www.suin->

juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030361

Presidencia de la República. (22 de diciembre de 2020). Decreto 1742. *Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuesto y Aduana Nacionales.*

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1742_2020.html

Presidencia de la República. (27 de marzo de 2006). Decreto 886. *Por el cual se establece la tarifa de retención en la fuente a título de Impuesto sobre la Renta aplicable a los Pagos o Abonos en cuenta por concepto de Emolumentos Eclesiásticos.* <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1184132>

Presidencia de la República. (30 de marzo de 1989). Decreto Ley 624. *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.*

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Ramírez, L. (2022). *Carga Tributaria en las Iglesias y Cultos Religiosos en Colombia.* (Reflexión académica para optar por el título de especialista en Derecho Tributario). Universidad Santo Tomás, Villavicencio, Colombia.

Rentería, V. (2022). *Propuesta Lege Ferenda para considerar a las congregaciones e instituciones religiosas como contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial (RTE) en Colombia.* (Tesis para optar por el título de abogada). Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia.

Rizo, A.y Sandoval, D. E. (2024). *La importancia del lenguaje en el recaudo: el poder de los mensajes tributarios en Colombia.* (Tesis para optar por el título de magister en economía). Universidad de los Andes.

- Rodas, A. (2024) Libertad de culto y tributación de las entidades religiosas en Colombia. *Revista Latinoamericana de Derecho y Religión*. (Vol. 10; Núm. 2). 1-25.
- Rodas, A. (2024). Libertad de culto y tributación de las entidades religiosas en Colombia. *Revista Latinoamericana de Derecho y Religión*, 10(2), 1-25.
- Rodríguez, P. (2014). Comprendiendo a Leviatán: el estudio fiscal como clave para analizar la formación de los Estados hispanoamericanos en el siglo XIX. *Revista de Historia*, (69), 13-26.
- Rojas, J. C.. (2025). El análisis del cumplimiento tributario como factor omitido en las reformas tributarias en Colombia: análisis revisionista de las causas de la evasión – Criterio de fundamentación de Análisis Económico del Derecho (AED). *Revista de derecho y economía*, (Núm. 63), 21-47.
- Vargas, C. M. (2023). *Medidas Antiabuso en el Ordenamiento Tributario Colombiano. Sistematización y Análisis de su Suficiencia*. Sello Editorial Unicatolica.
- Velásquez, J. A.; Colmenares Flórez, R. A. y Lara, I. D. (2016). Las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) de la elusión a la fiscalización en Colombia. En Londoño López, Ana María, et al., *La fiscalización y el control. Nuevas Perspectivas*. (pp. 63-82). Sello Editorial Coruniamericana.
- Velásquez, J. G. (2022). *Análisis a la tributación de las iglesias en Colombia*. (Tesis de pregrado para optar por el título de Contador Público) Universidad Antonio Nariño, Bogotá, Colombia.
- Zabarain, M. A. y Quintana, D. A. (2024). *Revisión y actualización del régimen de ESAL en Colombia: implicaciones Legales y Sociales*. (Trabajo de grado en Maestría de Derecho Corporativo). Universidad del Rosario, Bogotá, Colombia.