

# LOS ODS EN RELACIÓN CON LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS EN ECUADOR Y COLOMBIA. UNA MIRADA AL ASPECTO TRIBUTARIO Y CONTABLE

THE SDGS IN RELATION TO NON-PROFIT ENTITIES IN ECUADOR AND COLOMBIA. A LOOK AT THE TAX AND ACCOUNTING ASPECT

**Irene González Espitia**

[igonzalez39@areandina.edu.co](mailto:igonzalez39@areandina.edu.co)

Fundación Universitaria del Área Andina FUAU. Bogotá. Colombia

**Martha Isabel Amado Piñeros**

[mamado7@areandina.edu.co](mailto:mamado7@areandina.edu.co)

Fundación Universitaria del Área Andina FUAU. Bogotá. Colombia

**Ángela Yolima Cita Velandia**

[aycita@ucundinamarca.edu.co](mailto:aycita@ucundinamarca.edu.co)

Universidad de Cundinamarca UDEC. Facatativá. Colombia

RECIBIDO: Febrero 10, 2022

ACEPTADO: abril 10, 20212

DOI:

## RESUMEN

Las regiones latinoamericanas han centrado sus esfuerzos para responder a los requerimientos emitidos por la CEPAL, el FMI y la OCDE, entidades que les han brindado apoyo en términos monetarios. La crítica situación social actual ha suscitado análisis y reflexiones frente a la pobreza y otros fenómenos de índole social, factores que limitan alcanzar el desarrollo y que requieren de atención urgente desde distintos actores. El artículo pretende realizar una revisión comparativa de los ODS en relación con las ENL en Ecuador y Colombia, indagando en aspectos contables y tributarios del Impuesto a la Renta de dichas entidades. El método de caso comparado se destaca por la oportunidad que subyace al analizar una organización, un estado o un grupo, en el cual se requiere necesaria e inevitablemente recurrir a diferentes fuentes de información para explorar y describir los contextos en dos aspectos; ODS y ENL en Ecuador y Colombia, para extraer reflexiones y conclusiones respecto a la gestión contable y fiscal de estas entidades y su aporte a los índices de desarrollo.

**Palabras clave:** Contabilidad, Entidades No Lucrativas, Impuesto a la Renta, Política Fiscal, Objetivos del Desarrollo Sostenible.

## ABSTRACT

Latin American regions have focused their efforts to respond to the requirements issued by ECLAC, the IMF and the OECD, entities that have provided support in monetary terms. The current critical social situation has prompted analysis and reflections on poverty and other phenomena of a social nature, factors that limit the achievement of development and that require urgent attention from different actors. The article aims to carry out a comparative review of the SDGs in relation to the ENL in Ecuador and Colombia, investigating the accounting and tax aspects of the Income Tax of said entities. The comparative case method stands out for the opportunity that underlies when analyzing an organization, a state, or a group, in which it is necessary and inevitably to resort to different sources of information to explore and describe the contexts in two aspects; ODS and ENL in Ecuador and Colombia, to extract reflections and conclusions regarding the accounting and fiscal management of these entities and their contribution to development indices.

**Keywords:** Accounting, Non-Profit Entities, Income Tax, Fiscal Policy, Sustainable Development Goals.

## INTRODUCCIÓN

Para hablar de Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) es importante anotar que se han establecido 232 indicadores para toda América Latina. En una de las regiones más desiguales del planeta, la erradicación de la pobreza y el desarrollo de la Agenda 2030 hacen especialmente importante la acción del Estado. A los desafíos de la política fiscal en América Latina, en los últimos años hay que sumar aquellos relacionados con la financiación de los ODS, que buscan lograr un crecimiento económico inclusivo y sostenible, la reducción de la desigualdad en todas sus dimensiones y la erradicación de la pobreza extrema. El bajo y volátil crecimiento de la región, con importantes consecuencias económicas y sociales, está ligado a factores estructurales profundos, relacionados con las pautas de especialización de las economías, el dualismo de la estructura productiva, las deficiencias de algunas instituciones y las evidentes carencias en el desarrollo de los mercados financieros.

Así las cosas, la crítica situación social actual de varios países de América Latina, especialmente aquellos llamados emergentes, ha suscitado análisis y reflexiones frente a la pobreza y otros fenómenos de índole social, factores que limitan alcanzar el desarrollo y que requieren de atención urgente desde distintos actores como el Estado, las ONG, la participación ciudadana, los organismos multilaterales, la academia y la empresa privada que, aunando esfuerzos buscan alternativas que generen cambios y transformaciones profundas en la sociedad, lo que convierte a las entidades no lucrativas (ENL) y a los Organismos no Gubernamentales ONGs en un espacio propicio para alcanzar los ODS e influir económica y socialmente en el cumplimiento de los índices de desarrollo comprometidos en la agenda 2030 de la ONU cuyo plan de acción integral está enfocado a las personas, al planeta y a la prosperidad para todos (Naciones Unidas, 2015).

La Agenda plantea 17 ODS que contemplan 169 metas indivisibles que abarcan la economía, el aspecto social y ambiental, cuya finalidad es lograr el desarrollo humano y se preserva el planeta a través de la protección del medio ambiente. Ahora bien, las ENL son un soporte y apoyo para el desarrollo integral de las sociedades, y en especial, porque desarrollan actividades que de manera directa o indirecta responde a uno o varios ODS y en algunos casos, tienen apoyo de los gobiernos y en otros nacen por iniciativas privadas, en donde de alguna u otra forma aportan a los índices de empleo, vida digna para poblaciones menos favorecidas.

Ahora bien, en materia tributaria han surgido diferentes cambios, la política fiscal está encaminada a obtener mayor control con miras a aumentar el recaudo

(Banco de la República, 2019), por un lado, y por el otro, mediante leyes otorgar beneficios tributarios a las ENL (Niño, 2017), se infiere que, a partir de los nuevos direccionamientos normativos, estas entidades se constituyen como personas jurídicas de derecho privado, sin reparto de excedentes y cuyos patrimonios deben ser reinvertidos en el cumplimiento de sus actividades u objeto social.

Con relación a la tributación, en cada país se tiene un trato tributario específico de beneficios fiscales (Caicedo & Cortes, 2020), contemplado en las normas. Por ejemplo, para el caso colombiano, existen entidades contribuyentes y no contribuyentes del impuesto a la renta, en el caso que la entidad sea contribuyente, la tarifa de dicho impuesto es menor que la que se aplica a las entidades de capital. Mientras que, en Ecuador, algunos de sus ingresos según el Régimen Tributario Interno, art. 9 están exonerados los ingresos de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro siempre que se inviertan en sus fines específicos (SMSECUADOR, s.f.). En cuanto al manejo contable, que necesaria e inevitablemente está integrado a la norma fiscal, en principio por ser entidades jurídicas, están obligadas a llevar contabilidad y aplicar los marcos técnicos normativos que el gobierno nacional dispone para tal caso.

En el caso de Colombia, explícitamente las normas de información financiera según cada caso y teniendo en cuenta criterios de clasificación de los grupos de entidades, los marcos técnicos normativos vigentes, deben ser observadas en la preparación de la información de estas entidades, igual sucede con las directrices del Estatuto Tributario (ET); mientras que, para Ecuador, no existe una declaración tácita de dicho cumplimiento, sin embargo, en el Estatuto de Rentas Internas -ERI, deja claro el deber de cumplir con los requisitos y procedimientos legales en materia tributaria, a partir de los datos de la contabilidad, se infiere entonces que, es obligatorio para estas entidades llevar contabilidad y realizar sus reportes conforme lo indica las normas internacionales de información financiera adoptadas en Ecuador.

En el contexto antes mencionado, prestar atención a estas entidades en materia tributaria y contable se justifica porque, se debe avanzar, concretando directrices normativas específicas que permitan su claro desarrollo organizacional y transparencia tributaria y en la redición de sus cuentas financieras. Es de vital importancia, implementar estrategias de alto valor y responsabilidad social a nivel local y nacional, dado que es una necesidad fortalecer sus procesos administrativos, de información financiera y contable, aspectos fiscales y tributarios direccionados a este gran grupo de entidades.

No se puede negar que hacen un aporte importante a la dinámica social, política y económica de los

estados, destacando que en el componente social generan un efecto positivo en la reconstrucción y transformación del tejido social en todos los ámbitos, así mismo, impactando el cumplimiento de las metas y fortaleciendo el cumplimiento de los ODS, especialmente hacen un aporte al 8, el cual, promulga “fomentar el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo, y el trabajo decente para todos” y en atención a aquellos sectores donde la población es más vulnerable.

Se realizó una revisión comparativa de los ODS en relación con las ENL en Ecuador y Colombia, indagando específicamente en aspectos contables y tributarios del Impuesto a la Renta de dichas entidades. No se abordó en este artículo las cuatro fases u objetivos de la investigación comparada, pues excede el objetivo principal planteado, en donde, se describen los contextos que aborda un marco teórico para las ENL en Ecuador y Colombia, los ODS para los dos países, determinando algunas características en materia contable y tributaria del impuesto a la renta, llegando a una discusión, conclusiones del tema y además se proponen nuevos horizontes de investigación y generación de nuevo conocimiento.

#### **ENTIDADES NO LUCRATIVAS, GENERALIDADES**

Existe coincidencia entre autores en determinar o definir que las entidades conocidas como ENL, se constituyen con el propósito de realizar actividades en beneficio común de asociados, terceras personas o la comunidad en general. Estas entidades no deben tener como fin el lucro, puesto que sus excedentes no deben ser reembolsados ni repartidos sino reinvertidos en el desarrollo de la actividad meritoria expresada en su objeto social.

En Colombia, estas entidades son denominadas tributariamente como entidades sin ánimo de lucro (ESAL), las cuales, dentro de ese gran grupo, existe un grupo de entidades adscritas al Régimen Tributario Especial (RTE), siendo este uno de los sistemas para calcular el Impuesto a la Renta de las personas jurídicas, así mismo otras no serán contribuyentes del impuesto, según su objeto social y su naturaleza privada o pública. Es justamente en el art. 359 del ET, donde se explicita aquel grupo de entidades que desarrollan actividades meritorias, así el numeral 10 propone que, las entidades dedicadas a la “Promoción y apoyo a los derechos humanos y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas” (Estatuto Tributario, 2021) lo cual, implica que las incluye directamente a nivel normativo al apoyo de los ODS.

En Ecuador, estas entidades se conocen comúnmente como ONGs, y comprenden diferentes tipos de instituciones que forman parte de la sociedad civil, son de carácter privado y no persiguen fines de lucro.

Son definidas a partir de un análisis integral en cual se adopta la definición del Banco Mundial como aquellas ONGs “organizaciones privadas que ejercen actividades orientadas a aliviar el sufrimiento, promover el interés de los pobres, proteger el medio ambiente, proveer servicios sociales básicos o emprender acciones de desarrollo comunitario” (Arcos & Palomeque, 1997), citado por Mora (2016: 11)

Según Grosso (2013), en las últimas décadas ha surgido con fuerza, distintas organizaciones que desempeñan un papel trascendental en la búsqueda de soluciones que contribuyen a mitigar los índices de pobreza para mejorar el bienestar y la calidad de vida de muchas personas excluidas y vulnerables de las dinámicas propias de la economía capitalista. Las entidades no lucrativas, han despertado un interés en los últimos años, tanto el Estado como la academia, indaga por el papel que desempeñan las entidades de la economía social, especialmente como promotoras del desarrollo social, y en beneficio de poblaciones excluidas por el modelo económico capitalista (Grosso, 2013). Esto enmarca un proceso de autorregulación e interacción en aras de cumplir un objetivo común, sin dejar de lado su aspecto regulatorio, pues este juega un papel preponderante en la observación de las leyes.

Ahora bien, la complejidad de estas entidades sale al paso, en donde siguiendo a Grosso (2013), distingue tres formas de organizaciones; tercer sector, organizaciones no gubernamentales y entidades sin ánimo de lucro. El tercer sector está referido a comprender la manera como se constituyen voluntariamente atendiendo las normas que las regulan o autorregulan, al igual que, su modo de conformarse, su estructura y funcionamiento legal, tributario, financiero y contable.

Grosso (2013) citando a Cahián Villar (2001), plantea que el tercer sector abarca todas las organizaciones que en razón al tipo de actividades que realizan, son distintas a las entidades gubernamentales y a las empresas privadas. Ahora bien, en Colombia, se distinguen por sus diferentes denominaciones o categorías para referirse a este sector, o también se clasifican por subgrupos del mismo universo de las ESAL, organizaciones de la Sociedad Civil – OSC, Organizaciones No Gubernamentales -ONG y organizaciones de la economía solidaria.

Las ESAL propiamente dichas en Colombia no tienen una fuente teórica, diferente a las acepciones de las normas que las regulan. Se puede observar que algunos autores las describen entre una mezcla de la teoría de la economía social y la teoría anglosajona de la prohibición de la distribución de sus beneficios (Niño, 2017) asunto que es de vital importancia a nivel normativo en las entidades que pertenecen a este grupo.

En Colombia lo que sí está claro a nivel normativo son las características que deben tener éstas para poder pertenecer al Régimen Tributario Especial, es así como en el artículo 19, 19-4 y el 359 del Estatuto Tributario le dan estatus de personas jurídicas. Las ESAL según lo dispone la Dirección de Impuestos y Aduanas (DIAN) aclara el carácter social, y según lo establece el estatuto tributario “Son personas jurídicas legalmente constituidas cuyos aportes, utilidades o excedentes no son reembolsados, ni distribuidos bajo ninguna modalidad, ni directa o indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación, puesto que persiguen un fin social o comunitario” (DIAN, s.f.)

Por lo anteriormente expuesto, la fundamentación teórica de las ESAL en este apartado está condicionada a la teoría de la economía social y la definición y características contempladas en la normatividad colombiana. Según lo expone Niño (2017), en Colombia existe una mixtura entre teoría europea y anglosajona, y, además, teniendo en cuenta que estas entidades están definidas en las normas legales se debe considerar estas perspectivas conceptuales.

Inicialmente, la economía social tiene su origen en Europa en los años 80, como resultado de las falencias asociativas de la época (Lance & Rubiano, 2020) convirtiéndose este escenario para asociarse y apostar por el bien común. Siguiendo a Niño (2017), quien expone los postulados de la Carta de la Economía Social como el conjunto de organizaciones que no pertenecen al sector público, funcionan democráticamente con igualdad de derechos y obligaciones entre los socios. Practican un régimen particular de propiedad y distribución de los beneficios, utilizando los excedentes para ampliar la capacidad y mejorar los servicios prestados a los socios y a la sociedad en general. Por otro lado, la teoría anglosajona relacionada con la prohibición de los beneficios, no se basa en la economía solidaria, sino que la única regla es la no distribución de los excedentes, sin importar el tipo de asociación. Solo que los asociados o fundadores no tengan ningún enriquecimiento o beneficio económico.

La economía solidaria es un modelo que propone ventajas para el mejoramiento de la calidad de vida de sus asociados, siempre y cuando su operatividad se base en la aplicación rigurosa de los principios filosóficos que la enmarcan, y que, a su vez, dichos principios estén articulados con los propósitos de la información contable, financiera y administrativa.

## OBJETIVOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE

### AGENDA ODS ECUADOR

Ecuador ha establecido esfuerzos de planificación, medición y legislación en torno al cumplimiento de los ODS. El primer eje se enfoca en “Derechos para

todos durante toda la vida” y plantea la lucha contra la pobreza en todas sus dimensiones, así como eliminar todo tipo de discriminación y violencia, garantiza el respeto de la naturaleza, la protección de las personas más vulnerables y reafirma la plurinacionalidad e interculturalidad. El segundo eje se centra en la “Economía al servicio de la sociedad”, y plantea consolidar el sistema económico social y solidario, redistribuir equitativamente la riqueza, garantizar la soberanía alimentaria y el desarrollo rural integral. El tercer eje, denominado “Más sociedad, mejor Estado”, promueve la participación ciudadana, transparencia y solidaridad, además resalta la apertura del Estado al diálogo y su rol de proveedor de servicios de calidad y calidez y el posicionamiento estratégico del Ecuador en el mundo (Consejo Nacional de Planificación, 2017).

La implementación efectiva de la Agenda 2030 requiere de un enfoque integral e integrador, alianzas y participación a través de procesos políticos y mecanismos efectivos de rendición de cuentas. Con la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático quedaron algunos compromisos como la elaboración de Comunicaciones Nacionales, mediante las cuales los países tienen la obligación de informar de manera periódica y reportar Informes bienales de actualización donde se incluyen los Inventarios Nacionales de Gases de Efecto Invernadero y las acciones que se realizan en el país para mitigar el cambio climático (Ministerio del Ambiente del Ecuador, 2017)

Para dar respuesta a dichos compromisos, las empresas tanto públicas como privadas, participan de manera efectiva en dicha misión. Entre ellas cabe nombrarse a las Entidades no lucrativas entre las cuales se hallan asociaciones de economía popular y solidaria, se reportan los sectores con incidencia por parte de las asociaciones en Ecuador:

SECTOR	Cantidad	%
Producción	3594	84,05
Servicios	577	13,49
Consumo	105	2,46
<b>Total</b>	<b>4276</b>	<b>100,00</b>

Fuente: Elaboración propia (2021) a partir de cifras de Superintendencia de Economía Popular y Solidaria (2015).

Aunque no se estipula de manera clara la participación o aporte de las entidades no lucrativas en Ecuador mencionadas en la tabla, se puede inferir que aportan de manera directa al cumplimiento de las metas de los ODS mayoritariamente en el área de producción y en segundo lugar servicios.

Y dentro de las metas a cumplir en los ODS están los referentes a salud, la desnutrición y la obesidad

son problemas que afectan a la sociedad. Estas condiciones, sumadas a los altos niveles de pobreza, generan complicaciones para alcanzar las metas de la erradicación del hambre (ODS Territorio Ecuador, 2018), el país ha marcado hitos en seguridad alimentaria y nutricional desde el 2018. Es necesario llamar la atención sobre aspectos nutricionales y desarrollar estrategias que permitan, mejorar la resiliencia en el país en tiempos de adversidades.

Pero adicional, frente a otras líneas de los ODS, de acuerdo con Loom (2017), Ecuador se encuentra por debajo del promedio de América Latina en lo referente al gasto en Ciencia y Tecnología como porcentaje del PIB y este es realizado por parte del gobierno en su mayor proporción. Otro de los resultados es que el factor clave para la generación de publicaciones es determinado por el gasto en investigación y desarrollo que los países realicen, así como el tamaño de la fuerza laboral (Loom M. F., 2014).

Tanto salud, tecnología, como medio ambiente son 3 ejes fundamentales en las respuestas que den los gobiernos a los ODS. Frente al tercero, Hidalgo (2019) realiza un análisis sobre 3 megaproyectos hídricos en el Ecuador y encuentra que los tres megaproyectos han cumplido en parte con los ODS vinculados a desarrollo sostenible y será importante incursionar en líneas de investigación relacionadas con el resto de ODS donde se consideren temas como la gobernabilidad, la influencia y los intereses de los actores políticos y económicos, que según O'Neil (2017), son necesarios considerarlos para entender la complejidad del logro de los objetivos que conducen al desarrollo sostenible (Puertas, Córdova & Altamirano, 2018)

Según Ibjús y Franco (2019), como resultado de su análisis encontraron que el comportamiento de indicadores de uso de las TIC- Tecnologías de la Información y la Comunicación- e indicadores de Investigación y Desarrollo están relacionados en forma directa o indirecta con el cumplimiento de las metas de los ODS. Se concluye que, por un lado, la tendencia de cinco indicadores de la Sociedad de la información sintoniza con el logro de las metas de los ODS, mientras que otros tres indicadores requieren un fuerte impulso para cambiar la tendencia y lograr su meta asociada; y, por otro lado, la necesidad de que los diferentes actores de la sociedad ecuatoriana se comprometan a trabajar a partir de las potencialidades del uso de las TIC y actuaciones en I+D+i con el fin de lograr los ODS.

En ese sentido, Ibjús y Franco (2019) afirman que la producción de información estadística de género en Ecuador todavía es muy poca, por lo que el Gobierno, motivado por trabajar sobre los indicadores de la Agenda 2030, se encuentra ejecutando el Plan del Desarrollo Estadístico para los ODS (Ibjús Villacís & Franco Crespo, 2019).

La participación económica de las Sociedades Sin Fines de Lucro en el Ecuador es de gran importancia para el desarrollo común (Ruiz, 2015), puesto que su particularidad está enfocada en la asistencia social, sin embargo, la existencia de estas se ha visto perjudicada por el cambio de gobiernos y políticas que han retenido su apoyo, ocasionando la desaparición de ciertas organizaciones como es el caso de las SFL del cantón Ambato (Moposita, 2019). La gran mayoría de los ODS están dispuestos y orientados hacia el desarrollo Agrario Integral, vinculando 12 de las 17 ODS para este fin, según la Secretaría Técnica Comisión ODS (ODS, 2018).

Por su parte, si bien Ecuador no mantiene compromisos vinculantes de reducción de emisiones de gases efecto invernadero, por ser una de las Partes No incluidas en el Anexo I de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático y del Protocolo de Kioto (Alaña, Capa, & Sotomayor, 2017), el país ha decidido emprender un importante número de acciones nacionales voluntarias de mitigación y adaptación al cambio climático. Cabe resaltar que Ecuador es el primer país en el mundo que ha reconocido a la naturaleza como sujeto de derecho y que además ha incorporado al cambio climático como parte de su política de Estado dentro de su Constitución. En ese sentido, frente a las entidades sin ánimo de lucro que funcionan con objeto social eminentemente direccionado hacia los ODS, cabría preguntarse si dentro de las metas a apoyo al medio ambiente sus acciones son contundentes o escasas.

### **AGENDA ODS COLOMBIA**

En Colombia, el Departamento Nacional de Planeación a través del Consejo Nacional de Política Económica y Social mediante el documento CONPES 3918 de 2018, implementa estrategias y metas transversales, asimismo la alineación de políticas territoriales con la participación de distintos actores sociales para dar cumplimiento al desarrollo de los ODS en Colombia. Por un lado, Colombia se destaca por liderar la implementación de la agenda 2030, las alianzas por el cambio climático y la adopción de estándares mundiales de la OCDE y por el otro, el país tiene como reto consolidar y avanzar con metas concretas en temas como la pobreza, la educación y la protección al medio ambiente, entre otras (CONPES, 2018)

Ahora bien, los retos que plantean los ODS están acentuados por su baja capacidad de investigación e innovación en comparación con las potencias científicas y tecnológicas. Sin embargo, la biodiversidad, riqueza cultural, potencial de producción de alimentos, transición hacia la paz, incremento de la producción y la colaboración científica, potencian el desarrollo sostenible. Hoy se perciben influencias de las mega-tendencias globales como la migración, el crecimiento de la población, los cambios en el consumo, como las más representativas. Estas

fuerzas modifican la intensidad de los problemas por resolver y las oportunidades que se presentan en los distintos países (Chavarro, y otros, 2017).

El plan afronta retos similares a los evidenciados en otros programas y proyectos internacionales. Por lo tanto, el Ministerio de Ambiente debe buscar la vía para acceder al mercado de carbono y al financiamiento climático a través de los fondos multilaterales y bilaterales. Así mismo, el Ministerio determinará la posibilidad de postular y acceder a alguno de estos fondos bajo un análisis técnico ya que el promover el portafolio de programas forestales de carbono que buscan la forestación y reforestación en el Ecuador es una de las atribuciones de este organismo gubernamental (Pérez, 2016).

Frente a esta realidad, las ESAL, de acuerdo con Navarro (Navarro, 2020) giran en torno a que en Colombia las normas que regulan a las Entidades sin Ánimo de Lucro (ESAL) no contienen disposiciones acerca de la responsabilidad de los administradores. De esta manera, solo se hace alusión a que son los estatutos sociales los que deben contener las cláusulas que se refieran a la actuación de estos, sus deberes y funciones dentro de la entidad. Esto supone una primacía de la autonomía de la voluntad privada para aquellas personas que constituyen una ESAL. Sin embargo, el problema surge en el momento en que los estatutos no contienen este tipo de disposiciones. Por esta razón, se ha debatido la posibilidad de acudir a las normas que regulan el régimen de responsabilidad de los administradores de las sociedades civiles y comerciales.

Otro referente para Colombia se encuentra en Paternoster (Paternoster, 2011) quien aduce que se están aplicando los principios cooperativos adecuadamente de conformidad con los 11 mundiales que plantea la ONU, destacando el principio anticorrupción, libertad de afiliación, protección a los derechos humanos. De esa manera, las cooperativas llevan asumiendo el compromiso de la sostenibilidad corporativa, pero deben ir un paso más adelante para impulsar también a las entidades con ánimo de lucro a que cambien la forma de relacionarse con el medioambiente y la sociedad para crear así un nuevo paradigma empresarial (Granados, 2020)

Pero al indagar sobre qué plantea para Colombia seguir unos ODS, es importante anotar que el eje está en la generación de valor, de una cadena de valor entre las acciones ejecutadas. Frente a esto, el Departamento Nacional de Planeación (DNP), tiene la misión de planear, levantar, procesar, analizar y difundir las estadísticas oficiales de Colombia, que propendan por relacionar el sector público y el privado frente a metas de desarrollo como 1. Fin de la Pobreza; 2. Hambre Cero, 8. Trabajo Decente y Crecimiento Económico, 10. Reducción de las Desigualdades, y; 17. Alianzas Para lograr los Objetivos (Programa de

Naciones Unidas para el Desarrollo, PNUD).

Turriago y Cardona (Turriago Campuzano & M., 2020) plantean al respecto, cómo las ESAL han tenido incidencia en ese cumplimiento de ODS frente a lo que han denominado economía naranja y economía azul, la primera impulsando el desarrollo de industrias y fortalecimiento cultural y creativo y, las segundas, promoviendo la innovación y la creatividad en la que deben incursionar los innovadores sociales de las próximas generaciones.

Asobancaria en Colombia ha entendido en tres frentes a la acción que pueden liderar este tipo de economías en el cumplimiento de los ODS. Por un lado, el termino sostenibilidad del desarrollo sostenible que gira en lo ambiental, social y económico; el segundo eje es el Protocolo verde basado en la obtención de Productos y programas ambientales, en el análisis de riesgos ambientales, en la visualización de lo que llama Ecoeficiencia (Asobancaria, 2018) y en la comunicación y divulgación de los logros alcanzados. Y, el tercer eje es el de ODS ambientales que incluyen la gestión sostenible del agua, una energía sostenible y limpia; unas comunidades sostenibles con ciudades limpias, análisis del consumo y producción responsable, una acción por el clima, grupos de análisis a la vida submarina, estudios sobre la vida y ecosistemas terrestres, todo esto frente a alianzas para lograr los objetivos de desarrollo sostenibles.

## **DISEÑO DE LA METODOLOGIA**

Esta investigación sigue el método deductivo inductivo en donde, a partir de la descripción de premisas generales se llega a conclusiones específicas. Por lo tanto, partiendo de las generalidades de los ODS y las ENL en los dos países, el papel que juegan con relación al desarrollo conlleva a que se identifique aspectos tributarios y contables aplicables a contextos particulares.

El enfoque es cualitativo, en donde se describe y caracteriza las categorías de análisis relacionadas con el objetivo principal, en donde a partir del método de caso comparado, se recurre a diferentes fuentes de información para explorar las unidades de análisis, se describen resultados a nivel tributario y contable las ENL y se presenta unas conclusiones determinantes en materia de aportes al índice de desarrollo.

El Método de caso comparado se destaca por la oportunidad que subyace al analizar una organización, un estado o un grupo, en el cual se requiere necesaria e inevitablemente recurrir a diferentes fuentes de información para explorar y describir las unidades de análisis. Por lo anterior algunos investigadores han destacado que que la aplicación de un diseño comparativo de estudio de caso sea una herramienta adecuada a aplicar en grupos u organizaciones (Buchanan & Bryman, 2009).

En la investigación comparada se siguen cuatro fases, cada una de ellas conlleva una jerarquía, secuencia e integración. Es un proceso sistemático de exploración y observación de uno o más fenómenos, así en primera busca describir los contextos, para comprender y explicar las similitudes y las diferencias. Este artículo se ubica en la primera fase: describe los contextos en dos aspectos; ODS y las entidades no lucrativas en Ecuador y Colombia. En consecuencia, al delimitar el objeto de estudio, se explican en contexto general los ODS y las ENL y los aspectos tributarios y contables para extraer reflexiones y conclusiones.

Las fuentes de información son secundarias, parten de la revisión del estado del arte y las bases conceptuales, el análisis de documentos, informes de entidades especializadas, normas de la legislación colombiana y ecuatoriana, tesis de posgrado y artículos de investigación de expertos en la tributación, entre otros. Se revisaron aprox. 100 documentos, y bajo el parámetro de inclusión de documentos relacionados con los temas tratados y de exclusión cuando la información es poco relevante para el estudio.

### **RESULTADOS. ENTIDADES NO LUCRATIVAS, ASPECTO TRIBUTARIO Y CONTABLE**

Tanto en Colombia como en Ecuador las ONGs tienen diversos campos de acción en la sociedad, y cada una de ellas según sus actividades específicas responden directa o indirectamente a algunos de los ODS. En Ecuador, la formación y fomento de las ONG es el resultado de la interacción de diversos factores de orden social, económico, estatal, e internacional (Arcos & Palomeque, 1997). Por su parte en Colombia, las entidades son conocidas como Entidades Sin Ánimo de Lucro- ESAL, vienen desarrollando desde hace algunos años actividades específicas que responden directamente a lineamientos normativos establecidos por el gobierno nacional. Su campo de acción social es variado y cumplen un papel importante en el cumplimiento de los indicadores de los ODS.

En Ecuador, este grupo de entidades no lucrativas, son denominadas comúnmente ONGs, y han sido creadas bajo el Código Civil. Corresponden a diferentes tipos de instituciones que forman parte de la sociedad civil, son de carácter privado y no persiguen fines de lucro (Arcos & Palomeque, 1997); desarrollan actividades en diversidad de campos de acción en el ámbito social, en donde la gran mayoría ejecutan convenios internacionales y que, según las normas son de jerarquía legal superior frente a las locales. Algunas están organizadas sobre temas específicos, tales como los derechos humanos, educación, alimentación, vivienda, el medio ambiente, salud, infancia, tercera edad, minusválidos, etc.

Los fondos que manejan estas entidades deben

cumplir los requisitos internacionales suscritos y las normativas locales (Mora, 2016). Lo anterior, permite determinar que dichas entidades no lucrativas, deben ceñirse a los convenios suscritos y a las normas locales, dar cabal cumplimiento de las mismas en términos de manejo de fondos o dineros que les son entregados para administrar y cumplir con sus actividades de carácter social.

### **1.1. ASPECTO TRIBUTARIO Y CONTABLE EN ECUADOR**

En cuanto al tratamiento tributario de las ONGs en Ecuador, según Mora (2016) no existe un documento que compile de forma clara el tratamiento en materia fiscal de las obligaciones de tipo formal y sustancial que deben cumplir, así como el manejo de exenciones a las que tienen derecho de acuerdo con las normas vigentes aplicables en materia tributaria tanto nacional como internacional. Ahora bien, las características propias de las ONGs deben ser observadas de tal manera que puedan cumplir con los lineamientos normativos del Régimen Tributario Interno Vigente y su Reglamento en el desarrollo de los proyectos o convenios internacionales. Es crucial el pago de impuestos con fondos de asistencia, las retenciones y obligaciones a cumplir en cada impuesto, así como los impuestos seccionales y las normativas de exención a que son acreedoras.

La Política fiscal en una economía dolarizada, la define el Estado a través del presupuesto de ingresos y gastos, y ésta a su vez, regula la política tributaria cuya administración tiene un régimen regional regido por municipios y una administración central dividida en dos secciones, una para administrar los impuestos del comercio exterior, (Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador -SENAE) y otra para administrar los impuestos internos (El Servicio de las Rentas Interno-SRI). Estos dos organismos se encargan de la gestión administrativa del recaudo de los tributos a nivel nacional y local, según lo establecido en las leyes y regulaciones. El Servicio de las Rentas Interno (SRI) administra impuestos importantes, como la Renta, el IVA, a los consumos especiales y a los vehículos motorizados.

En este apartado no se aborda todos los impuestos, sino el Impuesto a la Renta que grava progresiva y directamente a la propiedad, la riqueza o el ingreso de las personas. En el caso de las ONGs, como organizaciones de la sociedad civil, están reguladas por diferentes Ministerios y Secretarías a nivel nacional, donde cada una se adscribe de acuerdo con el sector al cual pertenezca la ejecución de proyectos o convenios. Sin embargo, no existe un órgano específico que las agrupe, las regule, vigile y controle en materia tributaria y contable (Maza, 2012). Esto no quiere decir que no están sujetas a control y evaluación, sino que existe, por ejemplo, un control de funcionamiento a cargo del Ministerio

que le otorgó la personería jurídica, direccionado a las fundaciones o corporaciones, en donde se verifica los documentos, el cumplimiento de objeto y fines, los registros de directiva y la nómina de los socios (Mora, 2016).

Asimismo, tienen un control de uso de recursos públicos, por parte de los organismos de control del Estado, y un control tributario a cargo del Servicio de Rentas Internas.

Ahora bien, “las fundaciones y corporaciones para fines de control están obligadas a proporcionar las actas de asambleas, informes económicos, informes de auditoría y memorias aprobadas” (Mora, 2016: 15) e información relacionada con sus actividades. Esta información debe ser pública, estar disponible, y se debe proveer de manera anticipada a los Ministerios, organismos de control y funcionarios del Estado para que realicen las verificaciones físicas respectivas.

La falta de un solo órgano regulador o superintendencia que supervise las actividades de las ONGs, ni una ley destinada únicamente para ellas, se deben adscribir a la legislación concreta o Marco Legal como entes jurídicos de carácter privado y sin fines de lucro, la cual está contenida en el articulado de la Constitución Política del Ecuador (RO 449; 20 agosto 2008) sobre la conformación del sistema económico, el cual incluye todas las formas de organización pública, privada, mixta, popular y solidaria como los sectores cooperativos y asociativos. A su vez, el Código Civil en su Título XXX artículo 564 define y habla de las Personas Jurídicas, cuya acepción está ligada a dos especies; corporaciones y fundaciones de beneficencia pública, en donde participan de uno y otro carácter. Dicho título menciona entre otros, los estatutos de las corporaciones, la personería jurídica, la voluntad, la representación, la responsabilidad y sus representantes, al igual que describe el régimen de las fundaciones de beneficencia, las reglas que debe observar, así como la extinción de las mismas.

Las ONGs como entidades de la sociedad civil, deben regirse por los lineamientos del Sistema de Registro único de las Organizaciones de la Sociedad Civil, esta plataforma recopila y difunde toda la información de dichas organizaciones y la pone a disposición de todas las partes interesadas. El sistema Unificado de información de las Organizaciones Sociales – SUIOS, es quien aprueba estatutos, reformas, codificaciones, liquidación y disolución, para ello cuenta con distintos reglamentos para el funcionamiento del Sistema, con instructivos. El SUIOS es ante todo un articulado de documentación e información de dichas entidades para fortalecer su forma organizativa. Igualmente, el Registro Único de las Organizaciones Sociales-RUOS, contiene información actualizada de las organizaciones sociales, esta función es propia de instituciones del Estado que les haya otorgado la personería jurídica.

Ahora bien, el Marco Jurídico de los Convenios Internacionales, como instrumentos de cooperación son admitidos y regulados por el Congreso, así los tratados internacionales ratificados por el Ecuador se sujetan a lo establecido en la Constitución, respetando la jerarquía de las leyes en la apropiación de convenios para ejecutar en las ONGs. “Una vez ratificados los convenios, tratados o acuerdos internacionales, entran a formar parte, sin más del sistema jurídico interno del Ecuador, sin necesidad de nuevas leyes o reglamentos y no pueden ser derogados o modificados por la legislación futura sin cumplir con los requisitos del Derecho Internacional” (Mora, 2016: 18). La aprobación de convenios internacionales que se ejecutan en las ONGs cuando son donaciones, están sujetos a la suscripción de un acuerdo general para la ayuda económica y técnica por el Ministerio de Relaciones Exteriores Ecuatoriano y el respectivo Embajador.

En el cumplimiento de los deberes formales y obligaciones tributarias en las ONGs, inicialmente el Código Tributario en el Capítulo III Art. 96, trata sobre los deberes formales de los contribuyentes o responsables. De otro lado, En lo concerniente a la exención del pago del Impuesto a la Renta el RLRTI en su Art. 20 determina los deberes formales de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro a efectos de la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (Mora, 2016). Así, cuando las leyes, ordenanzas, reglamentos o disposiciones de la respectiva autoridad lo determine, deben inscribirse en los registros proporcionando la información de su actividad, y otros.

Las ONGs deben inscribirse al Registro Único de Contribuyentes, llevar contabilidad, presentar cada año el Impuesto a la renta, en la que no conste impuesto causado de cumplirse con las condiciones previstas en el Régimen Tributario Interno, así mismo presentar las demás declaraciones a que haya lugar como el IVA, efectuar las retenciones con concepto de impuesto de renta e IVA, presentar las declaraciones y pago de los valores retenidos, y proporcionar información según lo requiera la administración tributaria.

El código tributario establece que deben cumplir los deberes específicos de la Ley Tributaria, con los requisitos de información de sus actividades y llevar libros y registros, con el fin de propiciar el control y determinar el tributo, facilitando las verificaciones de administración del tributo. También, existe obligatoriedad para las ONGs realizar el Registro Único de Contribuyente RUC, instrumento a cargo del SRI, cuya finalidad es identificar al contribuyente y proporcionar información a la Administración Tributaria.

En cuanto al tratamiento contable, las ONGs deben

adaptarse a las directrices generales aplicables a todas las entidades. Dado que no existe en el país una ley destinada únicamente para la regulación de estos organismos, sin embargo, deben cumplir los requerimientos normativos en la presentación de la información, porque puede ser que los donantes de los fondos destinados a las fundaciones quienes están en la capacidad de exigir la revisión de la información contable de las mismas (Maza, 2012:8).

Las normas de información financiera son aplicables a cualquier persona natural, jurídica o sociedad de cualquier naturaleza, que al final de un periodo contable se demuestre su situación económica y financiera. Así, se debe llevar en idioma castellano, expresada en dólares. Al desarrollar las actividades u operaciones de un proyecto o convenio internacional, las normas en materia tributaria y contable son dos elementos que se deben mirar articuladamente con el fin de maximizar los recursos, medir su eficiencia administrativa, económica, y manejo contable con el fin de potenciar su impacto en el desarrollo social del país. El control contable en la ejecución de los proyectos o convenios es primordial a la hora de revisar el comportamiento contable en materia tributaria.

Ahora bien, las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF “(no son de aplicación obligatoria para las Organizaciones No Gubernamentales objeto de estudio) y los principios de contabilidad generalmente aceptados, que son acuerdos sobre la forma de registrarse las transacciones y que se basan en la experiencia, la razón, el uso, la costumbre y, en gran medida, la necesidad práctica” (Mora, 2016: 31)

Dentro de la normativa que rige para este sector de la economía se encuentran: la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para PYMES, Ley de Seguridad Social, y demás normativas legales consideradas pertinentes. Cabe recalcar que la normativa en su mayoría es de carácter general, es decir, sus artículos podrían ser aplicables o no para todo tipo de organización, por lo cual es necesaria la correcta comprensión de aquellos artículos aplicables en el ejercicio económico (Pupiales, 2018)

Según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, están obligadas a llevar contabilidad si realizan actividades económicas que cumplan las condiciones mencionadas en la tabla número 4 y que son establecidas por el Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno. (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), 2016)

## **1.2. ASPECTO TRIBUTARIO Y CONTABLE EN COLOMBIA**

En Colombia, estas entidades tienen su génesis en materia fiscal en las normas, específicamente el

impuesto a la renta. El Estatuto Tributario consagra las actividades meritorias a desarrollar, así como la clasificación en materia de tributos y la tarifa que deben aplicar. Este ordenamiento legal es de obligatorio cumplimiento tanto a nivel formal como sustancial, dado que, existen apartados explícitos dentro del estatuto tributario que lo determina. Así las cosas, en materia del impuesto a la renta tiene varias particularidades; existen entidades contribuyentes y no contribuyentes del impuesto de renta; declarantes y no declarantes; contribuyentes del régimen ordinario, de tributación simple y especial, situándose las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) en este último.

El Régimen Tributario Especial (RTE), con la expedición de la ley 1819 (2016) tiene algunas condiciones y el cumplimiento pleno de los requisitos que exige la ley tributaria, situación que causa especial interés en esta investigación, dado que de no cumplir con las exigencias normativas a nivel tributario, dichas entidades pasarían a tributar por el régimen ordinario, aumentando su tasa impositiva a 33% y disminuyendo sus excedentes que claramente deben ser reinvertidos para el desarrollo de su objeto social, dado que éste está encaminado a beneficiar a la comunidad y a la sociedad en general. Este régimen debe implementar una adecuada planeación tributaria para dar cumplimiento a los preceptos legales y alcanzar los beneficios de exoneración del pago del impuesto de renta o la reducción de la tarifa 0%, 15% y 20%.

Antes de la ley 1819 existía en modelo de auto calificación de las ESAL, con la mencionada ley se pasa de un sistema de autodeterminación y autocalificación a uno de calificación previa que requiere un proceso de transición, el cual debe partir del reconocimiento de existencia de las entidades ya pertenecientes al RTE al momento de la vigencia de la ley 1819 de 2016. Ahora bien, el estatuto tributario según su artículo 19 parte de reconocer que todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como ESAL, serán contribuyentes del impuesto de renta conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales, en efecto, precisa la norma que se debe solicitar a la administración tributaria su calificación como contribuyentes del RTE para gozar de los beneficios allí contemplados.

El Gobierno Nacional mediante la Ley 1819 del 2016 recalcó las características que debe tener los contribuyentes que aspiren pertenecer en este régimen como lo es cumplir con el art. 19 y 19-4 del estatuto tributario, realizar el Registro web en el cual se deben registrar ante un aplicativo de la DIAN para permanecer y cumplir con una serie de requisitos tales como informar el monto y destino de la reinversión de los excedentes, nombre e identificación de los que ocupen cargos directivos, monto del patrimonio

del año anterior, información de las donaciones recibidas, informe anual de los resultados haciendo énfasis en la metas alcanzadas que hayan sido de provecho o utilidad a la comunidad a quien va dirigida el objeto social, estados financieros, certificado del representante legal y la respectiva declaración de renta en donde se evidencie que se cumplió con los requisitos del respectivo año.

El Ministerio de Hacienda busca controlar tributariamente a las organizaciones sin ánimo de lucro como una manera de disminuir la evasión, que está entre el 3% y 4% del PIB. “ESAL han sido un instrumento favorito de los políticos corruptos que desvían sumas millonarias aprovechando la debilidad de los controles del Estado sobre las ESAL” (Arenas, 2018). Adicional a eso en una intervención que realiza funcionario de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sostiene que “desde su inicio esta medida no ha tenido un propósito recaudatorio sino de control sobre las actividades que estas organizaciones realizan” (Plaza, 2018: 1)

Así las cosas, en el marco de las entidades ESAL y RTE y la aplicación del registro de permanencia y Calificación a partir de los cambios introducidos por la reforma tributaria, la Ley 1819, esboza y describen las normas y características del impuesto a la renta de estas entidades. Siguiendo a Lafont (2018) asociado del área tributaria de Holland & Knight expresa, que al no presentarse la solicitud de permanencia al RTE en los tiempos señalados por la DIAN se da la exclusión de este, aunque tendrá la oportunidad de presentar la solicitud para ser catalogado de nuevo dentro de ese régimen contemplado en el art. 19 y 19-4 del ET y posteriormente su proceso de clasificación y permanencia. Para que un contribuyente pertenezca al régimen tributario especial es indispensable la constitución legal, cumplimiento del objeto social según lo establecido en el art. 359 del E.T. y sus aportes o excedentes no sean distribuidos bajo ninguna modalidad, sino nuevamente reinvertidos en la ejecución o desarrollo de su objeto social.

En cuanto al marco normativo, las ESAL pertenecientes al RTE, se sustentan desde su origen con la promulgación de la primera ley cooperativa (Ley 134 de 1931) con sus respectivos decretos reglamentarios, en donde se destaca una continua evolución normativa que va dándole una transformación importante al sector cooperativo e incluyendo a otras entidades de carácter no lucrativo dentro de las prioridades del estado. Hay que tener presente que aquellas figuras jurídicas que quieran pertenecer al sector solidario deben direccionarse por la Ley 454 de 1998 que reguló el inicio de la Superintendencia de la Economía Solidaria.

En lo que respecta a la normatividad sobre RTE, se incluye en la Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma estructural, se fortalecen

los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, y por tanto se modifica el Estatuto Tributario Nacional. El Art 19 y 19-4 del ET, los contribuyentes del régimen de tributación especial podrán solicitar la calificación y pertenencia a este régimen solo si cumple con los siguientes requisitos como lo es que esté constituido legalmente; su objeto social se encuentre como actividad meritoria del cual hace referencia el Art. 359 y por último que sus excedentes sean reinvertidos en la entidad. Entre las actividades meritorias se encuentran; la educación, salud, cultura, ciencia y tecnología que vaya en mejora y permita calidad.

Ahora bien, la política fiscal en Colombia sigue los parámetros generales, desde el Plan Nacional de Desarrollo de preparar el presupuesto de ingresos y gastos, para ser presentado ante el congreso de la república y este está encargado de aprobarlo. En materia tributaria es la DIAN la encargada de recaudar los recursos para dar cumplimiento a los programas y proyectos del gobierno nacional. En cabeza de este organismo recae la vigilancia, inspección, fiscalización y control a todas las entidades, y en relación con los impuestos nacionales, dentro de ellos, el impuesto a la renta, el IVA, entre otros.

Los deberes formales y obligaciones tributarias de las ESAL y del RTE, son los mismos que deben cumplir las entidades de capital, por expresa disposición normativa deben presentar el impuesto de renta, teniendo en cuenta los lineamientos normativos aplicables en cada caso, y teniendo en cuenta la clasificación al régimen tributario especial. Dentro de la revisión que se ha realizado a los contextos regionales, Colombia se ha caracterizado por tener un gran volumen de cobros fiscales, impuestos nacionales, distritales y departamentales que, a diferencia de los demás países aledaños, implica una carga mucho mayor para las organizaciones, específicamente, las que tienen denominación “sin ánimo de lucro”.

El tratamiento contable de las ESAL y del RTE, a nivel normativo está claramente establecido. Deben aplicar el marco técnico normativo vigente para todas las entidades del sector privado, y si es el caso, y pertenecen al sector público deben aplicar los marcos técnicos normativos del sector público. Colombia, con la promulgación de la ley 1314 de 2009 adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera, y clasificó las entidades en tres grupos, así NIIF Plenas, NIIF para PYMES y NIF para Microempresas, según cumplan unos requerimientos específicos, pueden adoptar las normas de uno y otro grupo.

Aunque, los marcos técnicos normativos vigentes, corresponde a estándares internacionales, cada entidad los aplicará de acuerdo a sus características. Las entidades no lucrativas deben hacer lo mismo, según su objeto social, sus ingresos o número de

empleados, deben aplicarlos en su contabilidad. Estas entidades manejar cuentas distintas a las cuentas que deben manejar las empresas de capital, se han generado distintas reflexiones en torno a la pertinencia de las NIIF para las ESAL y entidades del RTE. Bayarri (2015) estudia la adaptación del Plan General de Contabilidad de 2011 a las entidades no lucrativas, empezando por una descripción de estas entidades y sus características para entender el porqué de la necesidad de esta adaptación y la razón principal de elaborar unas normas contables específicas para estas entidades, que se reflejan en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las ENL (Bayarri, 2015: 15)

Como lo menciona Franco W., et. (CTCP, 2015: 4) el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) en el año 2008 las define como instituciones sin fines de lucro (ISFL), con personería jurídica capaces de desarrollar actividades encaminadas a la producción de bienes y servicios, en donde, de acuerdo con las normas jurídicas no se les permite ser fuente de ingresos, beneficios u otras ganancias. Ahora bien, en Colombia no existe una clasificación exacta y unificada de criterios para el manejo contable y por consiguiente de sus reportes de información financiera, aun sabiendo que estas entidades a través de los años han hecho un aporte importante al producto interno bruto del país, y son soporte social del sistema político y económico.

En materia de estándares internacionales de información financiera, Franco W., et. (2015: 6) afirma que, las particularidades de las ESAL han llevado a solicitar al emisor de normas internacionales para entidades lucrativas, IASB, la emisión de un estándar para ellas, aspecto que no está aún en la agenda de dicho organismo, porque la naturaleza de este está orientado a las entidades de mercados de capitales y fines lucrativos.

## **DISCUSIÓN**

La discusión de resultados, se da en dos aspectos, primero se muestra el avance en el cumplimiento de los ODS en los dos países, éstos son los resultados de los indicadores que se utilizan para medir o evaluar el cumplimiento de las metas, como se muestra en las 2 tablas precedentes. En segundo lugar, se describe los hallazgos de las ENL en materia contable y tributaria con miras a dar unas conclusiones.

**Tabla 1: Objetivos de Desarrollo Sostenible en Ecuador**

Ejes / ODS	Descripción	Avance
Derechos para todos durante la vida	Garantizar una vida digna con iguales oportunidades para todas las personas.	La pobreza pasó de 4,5% en 2014 a 5,3% en 2019, cabe resaltar la incidencia de pobreza por ingresos pasó de 22,5% a 21,5%, entre 2014 y 2017. Sin embargo, a 2019 registró 25,0%  En Ecuador, la tasa de mortalidad infantil por cada 1 000 nacimientos, pasó de 8,5 a 10,1 la tasa de mortalidad atribuida a las enfermedades cardiovasculares, el cáncer, la diabetes o las enfermedades respiratorias crónicas pasó de 186,5 muertes por cada 100 000 habitantes, en 2014, a 196,0 en 2018
	Afirmar la interculturalidad y plurinacionalidad, revalorizando las identidades diversas	La tasa neta de matrícula en primaria ascendió al 93,7% en 2018, mientras que la tasa neta de matrícula en secundaria registró un 77,5%.  El porcentaje de brecha del ingreso laboral entre hombres y mujeres se ubicó en 23,0% en 2014 y 15,3% en 2019.
	Garantizar los derechos de la naturaleza para las actuales y futuras generaciones.	El porcentaje de territorio nacional bajo conservación o manejo ambiental fue de 15,9% en 2014 y se ubicó en 16,5% en 2019  Se mide las fuentes de contaminación de la industria hidrocarburos avalado por la Autoridad Ambiental Nacional, la cual incrementó de 27,6% en 2014 a 53,7% en 2019.
Economía al servicio de la sociedad	Consolidar la sostenibilidad del sistema económico social y solidario, y afianzar la dolarización	La tasa de empleo adecuado en el área rural pasó de 34,4% en 2014 a 20,6% al 2019. Asimismo, en 2014, la tasa de empleo adecuado de pueblos y nacionalidades se ubicó en 33,1%, mientras que en 2019 disminuyó, significativamente, a 23,2%  El valor agregado bruto manufacturero en relación al valor agregado bruto manufacturero primario, se mantiene en alrededor de 1,23%, entre 2016 y 2019
	Impulsar la proactividad y competitividad para el crecimiento económico sostenible de manera redistributiva y solidaria.	Las exportaciones per cápita de alta, media y baja intensidad tecnológica en Ecuador pasaron de USD 72,7 por persona en 2014 a USD 47,1 por persona en 2019  La relación entre el 10% más rico y el 10% más pobre (número de veces), pasó de 22,3 en 2014 a 23,2, en 2019
	Desarrollar las capacidades productivas del entorno para lograr la soberanía alimentaria y el buen vivir rural.	La tasa de variación de las exportaciones agropecuarias y agroindustriales pasó de 4,6% en 2017 a 8,7% en 2018

Más sociedad, mejor Estado	Incentivar una sociedad participativa, con un Estado cercano al servicio de la ciudadanía	El tiempo de respuesta en emergencias para seguridad ciudadana se ha reducido de 9 minutos con 30 segundos en 2016, a 8 minutos con 33 segundos en 2019.  El empleo en actividades turísticas pasó de 377 633 personas empleadas en 2014, a 477 382 en 2019.
	Promover la transparencia y la corresponsabilidad para una nueva ética social.	La tasa de resolución, concerniente a las causas ingresadas frente a las causas resueltas, registró 1,16 en el 2014, 1,30 en el 2016 y 0,94 en el 2019  La tasa de pendencia -que mide las causas ingresadas con relación a las causas pendientes- disminuyó de 1,19 a 0,75 la confianza en la Policía Nacional registró 6,44 puntos en el 2014, 6,51 puntos en el 2016 y 6,17 puntos en el 2018.
	Garantizar la soberanía y la paz y posicionar estratégicamente al país en la región y el mundo.	La tasa de personas privadas de la libertad por cada 100 000 habitantes registra 232,5 y 342,5 entre el 2014 y 2019

Fuente: Elaboración propia (2021) a partir Sustainabledevelopment.un.org/content/documents y Odsterritorioecuador.ec Boletín-3-ODS (2020)

Los datos de la tabla, muestran la respuesta que ha dado frente a los avances para el logro de los compromisos adquiridos. Además, Ecuador ha generado la Estrategia Nacional de Cambio Climático, con el fin de que sirva como una guía que direcciona una acción acordada, sistemática, planificada y que promueva el empoderamiento respecto al cambio climático en instituciones públicas y privadas del país, tomando en cuenta el marco político, normativo e institucional actual. Se determina las acciones a implementar para reducir los niveles de emisiones de gases en los sectores estratégicos, productivos y sociales. Estas representan un reto importante para el país, particularmente en lo que se refiere al cumplimiento de las metas y los objetivos, resulta importante el apoyo de la comunidad internacional a través de recursos financieros y técnicos para extender el ámbito de acción en la implementación de esta estrategia.

**Tabla 2: Avances de los Objetivos de Desarrollo Sostenible en Colombia**

ODS	Descripción	Avance
6	Garantizar la disponibilidad de agua y su gestión sostenible y el saneamiento para todos/as	La cobertura del acueducto ha sido superior al 90% a partir del 2010 y viene creciendo, ubicándose en 2016 en 92,3%. En los centros poblados rurales y dispersos, el acceso a agua potable es de 74,2%.  El acceso de todos los ciudadanos a este servicio que se traducen en un avance del 66,40%. Es así que, durante 2019, se estructuró el decreto que adopta el Plan Nacional de abastecimiento de Agua Potable y Saneamiento Básico.
7	Garantizar el acceso a una energía asequible, segura, sostenible y moderna para todos/as	La producción de energía eléctrica, con una cobertura del 97% de los usuarios.  Aparte de la energía hidroeléctrica y termoeléctrica, se produce energía a través de otras fuentes como combustóleo (1,12%), eólica (0,11%), y del bagazo de la caña de azúcar (0,77%).  Se ha logrado aumentar la capacidad instalada gracias a ocho proyectos nuevos de generación de energía y 663,71 kilómetros de líneas de transmisión instaladas.

11	Lograr que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles	Colombia tiene 14 millones de hogares y un déficit cuantitativo de vivienda de 6,7% para 2015.  El 52,5% de la población urbana del sistema de ciudades se encuentra en áreas con escasez de oferta hídrica, el 33% de la población en Colombia está en riesgo de ser afectada por deslizamientos y el 48% en riesgo por inundaciones.
12	Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles	En Colombia, en 2015 se desperdiciaron 9,8 millones de toneladas de alimentos, teniendo en cuenta que el total de producción alimenticia en el mismo año fue de 28,5 millones de toneladas, la pérdida y el desperdicio ascendieron a 34% del total de la producción.  13,8 millones de toneladas anuales de residuos sólidos, y se estima que esta generación de desechos podría llegar a 18,74 millones de toneladas en 2030, pero actualmente esta cifra viene disminuyendo.
15	Gestionar sosteniblemente los bosques, luchar contra la desertificación, detener e invertir la degradación de las tierras y detener la pérdida de biodiversidad	El Registro Único Nacional de Áreas Protegidas (RUNAP) cuenta con aproximadamente 29 millones de hectáreas de áreas protegidas, pesar de esto sigue siendo afectada por la deforestación.  Colombia registra 56.343 especies reconocidas por el repositorio global Catalogue of Life. Sin embargo la información recolectada afirma que el 2.2 % de las especies registradas se encuentran en una de las tres categorías de amenaza de la Unión Internacional para la Conservación de la Naturaleza (UICN)

Fuente: Elaboración propia (2021) a partir del informe anual de avances en la implementación de los ODS 2020

Por otro lado, los hallazgos muestran que los ingresos de las ESAL en Colombia mueven en torno al 15% del PIB, aunque en Ecuador no se muestran datos exactos, se justifica por el apoyo a la sociedad, el que se les conceda seguir teniendo el tratamiento especial a nivel tributario, porque, además, hacen aportes importantes al empleo, la educación, la capacitación, etc.

La importancia que ocupa la contabilidad en las entidades no lucrativas, radica en su trascendencia y en las necesidades a las que se enfrentan las ENL., Carmona, revisa cómo están operando estas entidades sociales con los cambios que se dieron con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera y la aplicación de sus indicadores de gestión para la sostenibilidad empresarial. Los resultados denotan que el uso de un sistema de gestión que permite vincular la calidad, el desempeño y mejora continua, generando una mayor transparencia frente a la destinación de los recursos obtenidos y a la labor social. (Carmona, 2019, pág. 17)

Al parecer no existe un sistema de información capaz de responder con suficiencia a los retos que implica, redefinir los elementos de los estados financieros y los principios de reconocimiento, medición inicial y posterior, revelación y presentación, pues los criterios normativos que actualmente manejan son los de las entidades con fines de lucro. Sin embargo, como se ha expuesto, la naturaleza de sus actividades requiere de otras formas de representación y revelación de la información, acorde con sus particularidades.

Se han hecho aportes específicos relacionado con la información contable de la ENL a nivel general, sin embargo, aún no se termina de definir un horizonte claro que, responda a las necesidades particulares de las entidades no lucrativas en Colombia y Ecuador, que son muchas, y que, de acuerdo con Franco W., et. (CTCP, 2015: 8), están clasificadas según sus actividades y sectores específicos en grupos como fundaciones, asociaciones, cooperativas, fondos, organizaciones religiosas, corporaciones, de salud, de educación, entre otras.

De acuerdo con Mora, Freire y otros (2020), la ausencia de procesos administrativos ha provocado el deficiente uso de recursos materiales, económicos y humanos en las instituciones sin fines de lucro y los objetivos institucionales necesitan ser evaluados (Pirovano, 2015) para determinar el porcentaje de cumplimiento y así realizar un seguimiento de los recursos institucionales.

Otra de las aristas encontrada dentro de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro, fue el alto grado de desconocimiento de herramientas administrativas o la utilización de estas, lo que ha provocado que la toma de decisiones sea realizada de manera instintiva o empírica, esto no ha contribuido a mejorar la competitividad de las organizaciones

**CONCLUSIONES**

Los alcances y desafíos de los ODS en relación con las ENL y el aporte que hacen en el cumplimiento de las metas y mejoramiento de los indicadores de seguimiento en la implementación y desarrollo de los ODS, vislumbran una gran oportunidad para que los gobiernos de los dos países, reconozcan el papel preponderante que tienen, vinculen en sus mediciones y políticas los aportes que hacen, en donde sus actividades mejoran las condiciones de vida de poblaciones vulnerables, al empleo, al PIB y protección del medio ambiente entre otros.

Es de vital importancia la colaboración entre los gobiernos mediante acuerdos bilaterales que apuesten directamente a cumplir metas concretas. Para el cumplimiento de la agenda 2030, es necesario contar con el apoyo de varios actores, integrando los ODS en los planes y políticas de gobierno, dentro de esos actores podrían considerarse de manera explícita las entidades no lucrativas tanto públicas como privadas.

Así mismo, el fortalecimiento de sistemas de información, regionales, nacionales y locales para la recolección, procesamiento y análisis de datos ambientales, sociales y económicos que permitan hacer seguimiento al cumplimiento de las metas establecidas en los ODS

En Colombia esta labor ya está en marcha a partir del documento CONPES 3918 y con el apoyo del PNUD, buscan la consolidación de los progresos ya alcanzados en virtud de la Agenda 2030 en esferas claves tales como la disminución de la pobreza, la democracia, la paz, el cambio climático y las desigualdades económicas.

Finalmente, las entidades no lucrativas, por sus especiales características, requieren un sistema tributario y contable capaz de responder a las necesidades internas y externas de los usuarios de la información. A pesar de que ya se tiene una clasificación a nivel jurídico que las ubica según su actividad meritoria y actividades específicas, el sistema contable y de información financiera no responde a sus particularidades, porque deben clasificarse y aplicar los mismos marcos técnicos normativos que las entidades de capital, razón de más para emitir pronunciamientos y orientaciones técnicas con miras a mejorar los reportes de la información, aclarando algunos, detalles importantes, y teniendo en cuenta el manejo en otros países.

**REFERENCIAS**

- Alaña Castillo, T. P., Capa Benítez, L. B., & Sotomayor Pereira, J. G. (2017). Desarrollo sostenible y evolución de la legislación ambiental en las MIPYMES del Ecuador. *Revista Universidad y Sociedad*, 91-99.
- Arcos, C., & Palomeque, E. (1997). *El mito al debate. Las ONGs en Ecuador*. Quito: Abya-Yala.
- Arenas, D. (2018). *RAZONPUBLICA.COM*. Recuperado el 23 de 04 de 2020, de Las ESAL están en peligro: <https://razonpublica.com/las-entidades-sin-animo-de-lucro-estan-en-peligro/>
- Asobancaria. (2018). <https://www.asobancaria.com>. Obtenido de <https://www.asobancaria.com/wp-content/uploads/1158.pdf>
- Banco de la República. (30 de Abril de 2019). *La política fiscal y la estabilización macroeconómica en Colombia*. Obtenido de <https://investiga.banrep.gov.co/es/espe90>
- Bayarri Porcar, L. (2015). La contabilidad de las entidades no lucrativas: especial referencia a las normas de registro y valoración
- Buchanan, D., & Bryman, A. (2009). *El manual Sage de métodos de investigación organizacional*. Sage Ltda.
- Caicedo Silva, D. L., & Cortes Montoya, V. V. (2020). *Análisis de los beneficios fiscales en el impuesto de renta y complementarios de las entidades sin ánimo de lucro en Colombia*. Ibagué : UCC.
- Chavarro, D., Vélez, M. I., Tovar, G., Montenegro, I., Hernández, A., & Olaya, A. (2017). *Los Objetivos del Desarrollo Sostenible en Colombia y el aporte de la ciencia, la tecnología y la innovación*. Documento de trabajo 1.
- CEPAL (2018). Segundo informe anual sobre progreso y desafíos regionales de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible en América Latina y el Caribe.
- Cohen E, F. R. (1992). *Cómo lograr eficiencia e impacto en las políticas sociales*. México DF: Siglo XX Editores.
- Comisión Económica para América Latina y el

Caribe. (s.f.). Obtenido de <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>

- CONPES. (2018). *Documento CONPES 3918. Estrategias para la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible en (ODS) en Colombia*. Bogotá.
- Consejo Nacional de Planificación . (2017). *Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021-Toda una Vida*. Obtenido de Sistema de Información de Tendencias: [https://siteal.iiep.unesco.org/sites/default/files/sit\\_accion\\_files/siteal\\_ecuador\\_0244.pdf](https://siteal.iiep.unesco.org/sites/default/files/sit_accion_files/siteal_ecuador_0244.pdf)
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2015). *Documento de Orientación Técnica 014. Entidades Sin Ánimo de Lucro*. Bogotá: CTCPC.
- DANSOCIAL. (2005). Departamento Administrativo Nacional de La economía Solidaria. Bogotá.
- Donofrio, P. (2008). Las teoría de la contabilidad social y su relación con la responsabilidad social empresarial. *Documentos de trabajo de contabilidad social*.
- Estatuto Tributario. (2021). *Estatuto Tributario Nacional* . Obtenido de <https://estatuto.col/?e=808>
- Falcon, M., Fernández, V., & Mollineda, C. &. (2020). La evaluación del impacto de la preparación medioambiental de directivos para el desarrollo local sostenible. *Dilemas contemporáneos: Educación, Política y Valores*.
- Granados, R. (2020). *Economía colaborativa, bienvenidos al Silicon Barrio. Ciudad de México*. México : Universidad de Guanajuato.
- Grosso, C. A. (Enero de 2013). La economía social desde tres perspectivas: tercer sector, organizaciones no gubernamentales y entidades sin ánimo de lucro. *Tendencias & Retos*, 18(1), 143-158.
- Hidalgo Bastidas, J. P. (2019). *Agua, poder y tecnología: Una genealogía de tres megaproyectos hídricos en el Ecuador (1954-2017)*. University of Amsterdam. Amsterdam: University of Amsterdam.
- Hidalgo, R. J., Camacho, J. R., & Benitez, V. P. (2018). [https://www.researchgate.net/profile/Rosario-Puertas-Hidalgo/publication/334710854\\_Communication\\_for\\_developmet\\_in\\_Ecuador\\_Application\\_of\\_the\\_management\\_model\\_of\\_the\\_strategic\\_in\\_the\\_non-profit\\_organizations\\_in\\_Ecuador/links/5d3b6ced4585153e5925224c/Comuni](https://www.researchgate.net/profile/Rosario-Puertas-Hidalgo/publication/334710854_Communication_for_developmet_in_Ecuador_Application_of_the_management_model_of_the_strategic_in_the_non-profit_organizations_in_Ecuador/links/5d3b6ced4585153e5925224c/Comuni). Obtenido de <https://www.researchgate.net>
- Ibijés Villacís, J. M., & Franco Crespo, A. A. (2019). Uso de las TIC y relación con los Objetivos de Desarrollo Sostenible en Ecuador. *RETOS Revista de Ciencias de la Administración y Economía*, 37-53.
- Lafont, R. (25 de 05 de 2018). Obtenido de <https://www.larepublica.co/economia/solo-58-de-las-entidades-sin-animo-de-lucro-solicitaron-regimen-especial-2731320>
- Lance Olaya, A. S. (2020). *Análisis de la incidencia fiscal de la ley 1819 de 2019 en una entidad sin ánimo de lucro*. Universidad Jorge Tadeo Lozano. Bogotá: Universidad Jorge Tadeo Lozano.
- Machado, M. (2004). Contabilidad Social. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 173-218.
- Marin, E. (2000). *Cooperativas, solidaridad y otras formas asociativas*. Coimpresores.
- Martínez, F., & Guzmán, I. (2014). Medida de la eficiencia en entidades no lucrativas: Un estudio empírico para fundaciones asistenciales. *Revista de Contabilidad*, 17(1), 47-57. doi:10.1016/j.rcsar.2013.08.005.
- Maza, J. N. (2012). *Auditoría Financiera de una organización sin fines de lucro para identificar el origen y asignación de sus recursos con aplicación práctica a la Federación de Centros AWÁ del Ecuador-FCAE Proyecto Bosques y Territorios*. Quito.
- Mejía, J. (2017). La tributación de las ESAL y el RTE en Colombia. *Revisata Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 27-65.
- Ministerio del Ambiente del Ecuador. (2017). *Tercera Comunicación Nacional del Ecuador sobre Cambio Climático*. Quito: Manthra Comunicación.
- Moposita Terán, J. D. (2019). *Tratamiento contable-tributario para las sociedades sin fines de lucro, en el cantón Ambato*. Bachelor's thesis.
- Mora, M. V. (2016). *Tratamiento tributario para los organismos no gubernamentales de acuerdo a la normativa vigente*. Quito.
- Mora, O. Y. (2020). Herramienta de Gestión Cuadro de Mando Integral ajustado a las particularidades de ONGs privadas-Caso Obra Social Sopeña Oscus- Ecuador . *Herramienta*, 41.

- Naciones Unidas. (2015). *Objetivos de Desarrollo Sostenible*. Obtenido de <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>
- Navarro Cárdenas, M. (2020). *La responsabilidad de los administradores de las entidades sin ánimo de lucro en Colombia*. Uniandes.
- Niño Mejía, J. A. (2017). La tributación de las entidades sin ánimo de lucro y el régimen tributario especial en Colombia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 76, 39.
- ODS Territorio Ecuador. (2018). <https://odsterritorioecuador.ec/wpcontent/uploads/2018/11/INF-anual-ODS-final.pdf>. Obtenido de <https://odsterritorioecuador.ec>.
- Paternoster, A. (2011). *Herramientas para medir la sostenibilidad corporativa: un análisis comparativo de las memorias de sostenibilidad*. Universitat Politècnica de Catalunya.
- Plaza, L. A. (16 de 01 de 2018). EL MUNDO.COM. Gobierno pone en cintura a ESAL. Recuperado de <https://www.elmundo.com/noticia/Gobierno-pone-en-cintura-a-entidades-sin-animo-de-lucro/365781>
- Pérez, O. (2016). Responsabilidad social. En Metodología para la elaboración de estudios de caso en responsabilidad social. 33-50.
- Pirovano, C. G. (2015). Propuesta de aplicación del cuadro de mano integral para la finca Yanapanakuna. *Perspectivas*, 36, 121-148.
- PNDU Colombia. (2018). *Agenda 2030 Transformando Colombia*. Obtenido de [https://www.co.undp.org/content/colombia/es/home/library/environment\\_energy/agenda-2030-transformando-colombia.html#:~:text=La%20Agenda%20plantea%2017%20Objetivos,mientras%20se%20protege%20el%20planeta.](https://www.co.undp.org/content/colombia/es/home/library/environment_energy/agenda-2030-transformando-colombia.html#:~:text=La%20Agenda%20plantea%2017%20Objetivos,mientras%20se%20protege%20el%20planeta.)
- Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo PNUD. (s.f.). *Objetivos de Desarrollo Sostenible. Antecedentes*. Obtenido de <https://www.undp.org/content/undp/es/home/sustainable-development-goals/background.html> : <https://www.undp.org>
- Pupiales, N. G. (2018). *Análisis de los efectos de las reformas tributarias del impuesto a la renta para las pymes que operan en la ciudad de Quito en el periodo 2016*. Quito.
- Ramírez, L., Herrera, J., & L.F., L. (2016). *El Cooperativismo y la Economía Solidaria: Génesis e Historia*. doi:10.16925/co.v24i109.1507
- Ruiz Revelo, E. J. (2015). *La economía social y solidaria como modelo de desarrollo emergente en el Ecuador*. PUCE.
- SMSECUADOR. (s.f.). *Instituciones sin fines de lucro exentas de impuestos*. Obtenido de <https://smsecuador.ec/instituciones-sin-fines-de-lucro-exentas-de-impuestos/>
- Turriago Campuzano, A., & M., C. A. (2020). Cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible Ambientales a través de la Contribución de la Banca Comercial Colombiana: El Caso del Protocolo Verde de Asobancaria. *Revista Opera de la Universidad Externado de Colombia*. doi:<https://doi.org/10.18601/16578651.n26.10>