



LA PUBLICACIÓN DEL NOMBRE DE DONANTES EN EL REGISTRO WEB DE LAS ENTIDADES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL, QUE LA LEY ENTIENDE AUTORIZADA TÁCITAMENTE POR EL SOLO HECHO DE LA DONACIÓN, RESULTA CONTRARIA A LA AUTONOMÍA DEL DONANTE QUE QUIERE PERMANECER EN EL ANONIMATO Y AJENA A LA FINALIDAD DEL REGISTRO PROPUESTO, QUE BUSCA QUE LA COMUNIDAD CONOZCA EL DESTINO DE LOS RECURSOS DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO Y SU DIRECCIONAMIENTO HACIA LOS PROYECTOS DE LA MISMA ENTIDAD

III. EXPEDIENTE D-12570 - SENTENCIA C-022/20 (enero 29)
M.P. Alberto Rojas Ríos

1. Norma acusada

LEY 1819 DE 2016
(diciembre 29)

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

ARTÍCULO 162. Adiciónese el artículo 364-5 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 364-5. REGISTRO WEB Y REMISIÓN DE COMENTARIOS DE LA SOCIEDAD CIVIL. Todas las entidades que pretendan ser calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán registrarse en el aplicativo web que para ello señale la DIAN. El registro de que trata el presente artículo tiene por objeto que el proceso de calificación sea público, que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos de acceso al Régimen Tributario Especial, y que remita comentarios generales y observaciones sobre la respectiva entidad. El Gobierno nacional reglamentará los plazos y condiciones a los que se refiere este artículo.

La entidad solicitante deberá, durante el término establecido en el reglamento para la calificación dentro del Régimen Tributario Especial, previa solicitud de la DIAN, remitir las explicaciones que correspondan para desestimar los comentarios y las observaciones presentadas por la comunidad.

Las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán actualizar anualmente, en los primeros 3 meses de cada año, la información a la que se refiere este registro.

PARÁGRAFO 1º. La solicitud de calificación en el Régimen Tributario Especial incluye la autorización de publicar los datos que contiene el registro.

PARÁGRAFO 2º. El registro de que trata el presente artículo será público y deberá contener, como mínimo:

1. La denominación, la identificación y el domicilio de la entidad.
2. La descripción de la actividad meritoria.
3. El monto y el destino de la reinversión del beneficio o excedente neto, cuando corresponda.
4. El monto y el destino de las asignaciones permanentes que se hayan realizado en el año y los plazos adicionales que estén autorizados por el máximo órgano social, cuando corresponda.

5. Los nombres e identificación de las personas que ocupan cargos gerenciales, directivos o de control.
6. El monto total de pagos salariales a los miembros de los cuerpos directivos, sin obligación de discriminar los pagos individuales.
7. Los nombres e identificación de los fundadores.
8. El monto del patrimonio a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.
9. **En caso de recibir donaciones, la identificación del donante y el monto de la donación, así como la destinación de la misma y el plazo proyectado para el gasto o la inversión. Para tales efectos, se entiende que la donación a una entidad del Régimen Tributario Especial es una autorización de publicar los datos que contiene el registro.**
10. Cuando las donaciones se perciban en eventos colectivos, sin que sea posible la identificación particular de los donantes, se deberá inscribir el monto total percibido, la fecha y la destinación del mismo.
11. Un informe anual de resultados que prevea datos sobre sus proyectos en curso y los finalizados, los ingresos, los contratos realizados, subsidios y aportes recibidos, así como las metas logradas en beneficio de la comunidad.
12. Los estados financieros de la entidad.
13. El certificado del representante legal o revisor fiscal, junto con la declaración de renta donde se evidencie que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año, cuando corresponda.
14. Los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten.

PARÁGRAFO 3º. El registro de que trata el presente artículo podrá ser el registro de entidades sin ánimo de lucro que llevan las cámaras de comercio, en los términos y condiciones previstos en el Decreto ley 2150 de 1995, en el artículo 166 del Decreto ley 019 de 2012 y las demás normas que las sustituyan o modifiquen. En caso de ser así, las cámaras de comercio deberán garantizar que dicho registro sea accesible por el público desde un aplicativo web y que los comentarios recibidos sean dirigidos directamente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Los derechos por la prestación del servicio registral son los previstos en las normas vigentes sobre la materia, particularmente en lo dispuesto en el Decreto ley 2150 de 1995 y artículo [182](#) de la Ley 1607 de 2012.

PARÁGRAFO 4º. En cualquier caso, la información referida en el párrafo anterior deberá ser publicada en la página web de cada entidad.

PARÁGRAFO 5º. Sin perjuicio de lo anterior, y para efectos de control, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) durante el año 2017 publicará en su página web, el nombre o razón social, número de identificación tributaria, representante legal e identificación, y actividad económica registrada en el RUT, para los comentarios de la sociedad civil.

PARÁGRAFO 6º. El administrador del registro de que trata el presente artículo observará las disposiciones sobre la protección de datos personales, especialmente aquellas contenidas en la Ley [1581](#) de 2012 y demás normas concordantes.

PARÁGRAFO 7º. Sin perjuicio de lo establecido en el Parágrafo [1](#) del artículo 19 del presente Estatuto, las entidades de que trata el artículo 19-4 estarán obligadas a realizar el registro de que trata el presente artículo."

2. Decisión

Declarar **EXEQUIBLE** el numeral 9 del párrafo 2 del artículo 162 de la Ley 1819 de 2016 por el cargo de violación del artículo 15 de la Constitución Política, salvo la expresión "la identificación del donante y" que se declara **INEXEQUIBLE**.

3. Síntesis de la providencia

La Corte Constitucional decidió una demanda contra el numeral 9 del párrafo 2 del artículo 162 de la Ley 1819 de 2016 que regula el registro web para todas las entidades que pretendan ser calificadas en el Régimen Tributario Especial, y los contenidos mínimos del mismo. Específicamente, lo relacionado con los datos informativos de las donaciones que reciben las entidades que aspiran a ser incorporadas en el régimen tributario indicado, que en su mayoría son aquellas designadas como sin ánimo de lucro.

Para los demandantes, tales entidades deben "en caso de recibir donaciones", remitir "la identificación del donante y el monto de la donación, así como la destinación de la misma y el plazo proyectado para el gasto o la inversión". A lo que se añade que la norma propone una autorización tácita según la cual, la donación a una entidad de Régimen Tributario Especial implica permitir la publicación de los datos que contiene el registro.

En criterio de los accionantes, tal previsión legal vulnera el derecho a la intimidad de las personas que realizan donaciones o inversiones a las entidades que sean reconocidas como parte del régimen tributario especial, al exigir que se haga pública información sensible de la intimidad financiera de los donantes o inversores, sin que exista razón suficiente para ello, lo que vulnera el artículo 15 Superior. Enfatizaron que siendo las donaciones actos jurídicos sustentados en la ley civil, los actos que se celebren al interior de las entidades sin ánimo de lucro tienen protección prevalente del derecho a la intimidad, lo que implica, entre otros, que no estarían obligadas a entregar los detalles de sus actos jurídicos de manera pública. De allí que no sea admisible que la autoridad tributaria deje tales detalles en manos de terceros, máxime cuando al donante le asiste el derecho de mantener su anonimato, para no evidenciar aspectos que solo atañen a su ámbito personal.

La Corte se pronunció entonces sobre el contenido normativo del Registro Tributario Especial previsto en la Ley 1819 de 2016, y reiteró la jurisprudencia sobre derecho a la intimidad tributaria y las hipótesis para su restricción. Destacó que el numeral 9° del parágrafo 2 del artículo 162 de la Ley 1819 de 2016 establece la obligación en cabeza de entidades privadas interesadas en ser calificadas por la DIAN como parte del Régimen Tributario Especial de publicar en el registro web, entre otros, información relacionada con las donaciones que reciben las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL), el destino que se dará a las mismas, la forma en la que se invertirá y la identificación de quien realiza la donación, la cual es puesta en circulación para que la sociedad civil conozca y realice comentarios sobre la misma. Este régimen tributario se diferencia del que se aplica a las restantes entidades comerciales.

En relación con el derecho a la intimidad en materia tributaria sostuvo la Corte que: i) los datos que se recogen deben ser estrictamente de índole financiera y fiscal pues resulta lógico que la entidad pública encargada de velar por el adecuado recaudo de los tributos tenga acceso a dichos datos financieros de las personas; ii) que las informaciones relativas a otras materias como las correspondientes a la vida privada del contribuyente resultan ajenas a la actividad de la administración tributaria; iii) la normación del manejo y recaudo de datos habrá de respetar el núcleo esencial del derecho del habeas data, y iv) la recopilación de datos debe restringirse a las informaciones financieras indispensables para la inspección del comportamiento tributario.

En consecuencia, la Corte concluyó que la medida legislativa acusada, en lo que atañe a conocer los proyectos que tendrán las Entidades Sin Ánimo de Lucro, su monto, la destinación de los recursos y el plazo proyectado para el gasto, busca maximizar los principios constitucionales de publicidad (Artículo 126, 209) y participación (preámbulo, artículo 1°, 2°, 40, 95.5.) ciudadana. Estas finalidades no son solamente compatibles con la Carta de 1991, sino que, de hecho, son imperativos constitucionales, y en esa medida, tal información que exige la DIAN con el fin de que se estudie la posibilidad de ser incluido o permanecer en el registro tributario especial, busca la maximización de principios constitucionales relevantes. No sucede lo mismo con la identificación del donante, en tanto restringe su libertad; máxime si se aplica la presunción que propone la ley de una autorización tácita o implícita de la exposición pública del dato, en virtud del hecho mismo de la donación. Para la Sala, si lo que busca el registro es controlar el ámbito tributario de los ingresos a la Entidad Sin Ánimo de Lucro, la solicitud de identificación del donante termina en la realidad exponiendo a esas personas que hacen aportes a las entidades descritas, al escrutinio social. Develando aspectos de su intimidad relacionados con las causas que apoyan, lo que implica, como lo manifestaron la mayoría de los intervinientes, la publicidad de información sensible de los donantes, relacionada, por ejemplo, con sus afinidades políticas, ideológicas, sociales, económicas, gustos, o aficiones; sin que la necesidad de hacer visibles tales datos a la comunidad en general, guarde correlación con el control que sobre la destinación de los recursos en las referidas entidades sin ánimo de lucro pretende la norma.

La medida de poner en circulación la identificación del donante, no tiene, entonces, relación directa con la finalidad propuesta, pues para efectos tributarios la transparencia se logra con los otros datos que incorpora el registro. Tampoco se hace necesaria, cuando lo que la comunidad busca es que los recursos se utilicen para los fines del proyecto. En contraste, la imposición puede implicar realmente que se limite la libertad del donante que quiere mantenerse anónimo y su intimidad. Por lo anteriormente expuesto la Corte Constitucional declaró exequible el numeral 9 del parágrafo 2 del artículo 162 de la Ley 1819 de 2016 por el cargo por violación del artículo 15 de la Constitución Política, salvo el apartado “la identificación del donante y”, que se declara inexecutable.

4. Salvamentos de voto

El Magistrado CARLOS BERNAL PULIDO suscribió salvamento parcial de voto en relación con la sentencia anterior, mediante la cual la expresión “la identificación del donante y” contenida en la disposición demandada, se declaró inexecutable. Para la mayoría de la Corte, esta expresión es inexecutable por cuanto la publicación de la identificación del donante en el registro web de que trata la disposición demandada vulnera el derecho a la intimidad. Difiero de esta decisión porque considero que la publicación de la “identificación del donante” (i) no genera una afectación al derecho a la intimidad; o (ii) en su defecto, dicha afectación es proporcionada y, por tanto, constitucional.

En primer lugar, la publicación de la “identificación del donante” no genera una afectación al derecho a la intimidad porque esta información es publicada como resultado de una decisión voluntaria del donante y con su previa autorización. Tal y como lo reconoció expresamente la mayoría de la Sala, el derecho a la intimidad es disponible, es decir, su titular puede decidir hacer pública información que en principio no tiene tal carácter. Esto es precisamente lo que ocurría en este caso. De un lado, la norma no establece que los donantes están obligados a publicar esta información. Por el contrario, únicamente prevé que la divulgación de esta información es una condición para que las ESAL puedan acceder a un beneficio tributario, consistente en pertenecer al Régimen Tributario Especial (RTE). En este entendido, los donantes pueden libremente decidir no donar o donar con la condición de que la ESAL no se someta al RTE, es decir, no pueda publicar su identidad. De otra parte, esta información es publicada con la previa autorización del donante, porque la disposición demandada establece, de manera expresa, que la donación “es una autorización de publicar los datos que contiene el registro”⁴.

En segundo lugar, el Magistrado BERNAL observó que aun si se en gracia de discusión se aceptara que existía una afectación al derecho a la intimidad, dicha afectación es proporcionada y, por tanto, constitucional. Para la mayoría de la Sala, la publicación de la identificación del donante no es una medida idónea y adecuada para la realización de la transparencia y publicidad de la información y la participación de la ciudadanía en el control de la elusión y evasión fiscal. Lo anterior, por cuanto esta información no es “razonable y necesaria para la calificación adecuada de las ESAL por parte de la DIAN”. Discrepo de este razonamiento por dos razones. Primero, la medida es idónea porque la finalidad de la divulgación de la identificación del donante no es solo que la DIAN pueda realizar la calificación. Junto

⁴ Frente a este punto, es importante resaltar que la jurisprudencia ha señalado que por virtud del derecho al habeas data, en particular el principio de libertad o consentimiento, “los datos personales sólo pueden ser registrados y divulgados con el consentimiento libre, previo, expreso e informado del titular. Es decir, **no está permitido el consentimiento tácito del Titular del dato** y sólo podrá prescindirse de él **por expreso mandato legal** o por orden de autoridad judicial” (C-328 de 2019). La sentencia concluye que en este caso la ley establece una “autorización tácita” para la publicación de la información del donante. Difiero de esta posición por dos motivos: (i) la sentencia no explica por qué considera que este es un caso de consentimiento tácito; y (ii) en cualquier caso, este no es un caso de autorización tácita. Por el contrario, este es un caso en el que la ley establece por mandato expreso que la solicitud de calificación y la donación constituye la autorización de publicación. Es decir, este es un caso en el que, por mandato legal, se prescinde del consentimiento expreso, lo cual es conforme con la Constitución. Por lo tanto, no existe una violación al principio de libertad y consentimiento en la divulgación de los datos.

con esta finalidad, la medida busca que la ciudadanía pueda ejercer un control sobre la actividad de las ESAL. Sin la divulgación de la información del donante, no es posible lograr la participación ciudadana en esta materia. Segundo, la medida es adecuada porque contribuye razonablemente a la obtención de dicho fin. En efecto, la identificación del donante permite a la DIAN y a la ciudadanía tener una trazabilidad de los recursos que son utilizados por las ESAL lo cual razonablemente contribuye a controlar la elusión y evasión fiscal.

Finalmente, la reducción de los incentivos para realizar donaciones a las ESAL que esta norma puede generar, no fundamenta una declaratoria de inconstitucionalidad. La reducción de las donaciones puede ser inconveniente, pero no es inconstitucional.

De igual forma, el Magistrado ALEJANDRO LINARES CANTILLO manifestó su salvamento de voto respecto de la decisión adoptada por la mayoría de la Sala Plena. Consideró que la Corte debió proferir un fallo inhibitorio, por cuanto la demanda era inepta, entre otros, por cuanto los accionantes señalaron *razones de inconveniencia y subjetivas* para justificar la pretendida reserva de los datos que indica el aparte demandado. Sin perjuicio de lo anterior, el Magistrado LINARES señaló que, en caso de que se considerara que el cargo planteado cumplía con los requisitos de aptitud de la demanda, un análisis sobre la posible vulneración del derecho a la intimidad, debía partir de una lectura de las limitaciones que prevé el artículo 15, numeral 4 de la Constitución "*para efectos tributarios (...) en los términos que señale la ley*". De esta forma, le correspondía a la Corte privilegiar la potestad de configuración del legislador, y flexibilizar la intensidad del control. Con dicha premisa, el análisis de la exigencia del nombre del donante resultaba razonable y proporcional a la luz de los fines perseguidos por el legislador, tales como transparencia, lucha contra la corrupción, lavado de activos y evasión fiscal.