

Jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición: Desarrollo normativo en
Colombia frente al proyecto BEPS de la OCDE

Autores:

Luis Octavio Sierra Pérez

Angelly Valencia Acevedo



Facultad de Ciencias de la Administración

Programa Académico de Contaduría Pública, Universidad del Valle

Cartago, Valle del Cauca

2023

Jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición: Desarrollo normativo en
Colombia frente al proyecto BEPS de la OCDE

Autores:

Luis Octavio Sierra Pérez

Angelly Valencia Acevedo

Proyecto de grado para optar por el título de:

Contador Público

Asesor: Norles Calderón González

Facultad de Ciencias de la Administración

Programa Académico de Contaduría Pública, Universidad del Valle

Cartago, Valle del Cauca

2023

Acta de Aprobación

Esta investigación, como trabajo final de grado cumple los parámetros exigidos por la Universidad del Valle, para optar por el título de Contador Público.

Firma del Director

Firma del Jurado

Firma del Jurado

Dedicatoria

Con infinita gratitud quiero dedicar este trabajo de grado principalmente a Dios por guiar mis pasos y regalarme la fortaleza para seguir en este camino, a mi madre que siempre ha creído en mí incluso cuando yo no lo hacía, a mi familia por el gran apoyo que me ha brindado y su motivación para que yo siga adelante con mis proyectos, a mis amigos que han estado ahí, día a día, mostrándome lo bello que a veces puede ser la vida y que en 5 minutos de risas se pueden borrar grandes problemas y a todas aquellas personas que de alguna manera hicieron parte de este propósito.

Angelly Valencia Acevedo

El presente trabajo investigativo lo quiero dedicar primeramente a Dios, por haber permitido llegar hasta culminar este proceso, a mi madre por su apoyo y amor incondicional que me inspiraron a dar lo mejor de mí, en memoria de mi padre el cual se hubiera sentido orgulloso por verme llegar hasta donde estoy. Adicionalmente a todas aquellas personas que me acompañaron durante este proceso.

Luis Octavio Sierra Pérez

Contenido

Resumen.....	13
Abstrac	14
Introducción	15
Capitulo 1 El Problema y sus Generalidades	17
Descripción y Caracterización del Problema.	17
Pregunta de Investigación	19
Alcance de la Investigación	19
Sistematización de la Investigación	19
Objetivos de la Investigación.....	20
Objetivo General	20
Objetivos Específicos.....	20
Justificación de la Investigación	20
Capitulo 2 Marco Referencial	22
Antecedentes Históricos.....	22
Antecedentes Académicos	28
Marco Teórico.....	34
Marco Conceptual	39
Jurisdicciones de Baja o Nula Cooperación.....	39
Evasión Fiscal	40

DESARROLLO NORMATIVO DE COLOMBIA FRENTE A LAS BEPS	6
Elusión Fiscal.....	40
Intercambio de Información Fiscal	40
Sociedades Offshore	41
Marco Contextual.....	41
Marco Legal	43
Capitulo 3 Marco Metodológico.....	46
Capitulo 4 Resultados y Hallazgos	48
A. Cambios Estructurales en el Sistema Tributario Colombiano Frente a las Acciones del Proyecto BEPS de la OCDE.	48
Acción 1: Abordar Retos de la Economía Digital para la Imposición.....	49
Adopción de la Acción 1 a la Normativa Colombiana.	50
Acción 2: Neutralizar los Efectos de los Mecanismos Híbridos.....	53
Adopción de la Acción 2 a la Normativa Colombiana.	55
Acción 3: Refuerzo de la Normativa CFC	55
Adopción de la acción 3 a la normativa colombiana.	59
Acción 4: Limitar la Erosión de la Base Imponible por Vía de Deducciones en el Interés y Otros Pagos	63
Adopción de la Acción 4 a la Normativa Colombiana.	64
Acción 5: Combatir las Prácticas Fiscales Perniciosas, Teniendo en Cuenta la Transparencia y la Sustancia	66
Adopción de la Acción 5 a la Normativa Colombiana.	68
Acción 6: Impedir la Utilización Abusiva de Convenios	70

Adopción de la Acción 6 a la Normativa Colombiana.	71
Acción 7: Impedir la Elusión Artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente (EP)	72
Adopción de la Acción 7 a la Normativa Colombiana.	73
Acciones 8, 9 y 10: Asegurar los Resultados de los Precios de Transferencia están en Línea con la Creación de Valor.....	74
Adopción de las Acciones 8, 9 y 10 a la Normativa Colombiana.	74
Acción 11: Evaluación y Seguimiento de BEPS	76
Adopción de la Acción 11 a la Normativa Colombiana.	77
Acción 12: Exigir a los Contribuyentes que Revelen sus Mecanismos de Planificación Agresiva	78
Adopción de la Acción 12 a la Normativa Colombiana.	79
Acción 13: Reexaminar la Documentación sobre los Precios de Transferencia	80
Adopción de la Acción 13 a la Normativa Colombiana.	81
Acción 14: Hacer más Efectivos los Mecanismos de Resolución de Controversias	81
Adopción de la Acción 14 a la Normativa Colombiana.	82
Acción 15: Desarrollar un Instrumento Multilateral que Modifique los Convenios Fiscales Bilaterales	82
Adopción de la Acción 15 a la Normativa Colombiana.	83
B. Reconocer los Mecanismos de Control Fiscal que Colombia Emplea con la Finalidad de Disminuir la Evasión y la Elusión Tributaria.....	83
Información Exógena.....	84
Facturación Electrónica	85

DESARROLLO NORMATIVO DE COLOMBIA FRENTE A LAS BEPS	8
Registro Único Beneficiario Finales (RUB)	87
Declaración de Precios en Transferencia	90
Declaración Anual de Activos en el Exterior	93
Declaración por Cambio de Titularidad.....	94
Conciliación Fiscal.....	94
C. Identificar las Ventajas y Desventajas de la Implementación del Plan de Acciones Emitidos por la OCDE sobre el Proyecto BEPS.....	95
Acción 1: Abordar los Retos de la Economía Digital para la Imposición.	96
Acción 2: Neutralizar los Efectos de los Mecanismos.....	97
Acción 3: Refuerzo de la Normativa CFC.....	97
Acción 4: Limitar la Erosión de la Base Imponible por Vía de Deducciones en el Interés y Otros Pagos Financieros.	97
Acción 5: Combatir las Prácticas Fiscales Perniciosas Teniendo en Cuenta la Transparencia y la Sustancia.	98
Acción 6: Impedir la Utilización Abusiva de Convenios.	98
Acción 7: Impedir la Elusión Artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente.....	98
Acción 8,9 y 10: Asegurar los Resultados de los Precios de Transferencia están en Línea con la Creación de Valor.....	99
Acción 11: Evaluación y Seguimiento de BEPS	99
Acción 12: Exigir a los Contribuyentes que Revelen sus Mecanismos de Planificación.	99
Acción 13: Reexaminar la Documentación sobre los Precios de Transferencia.	100
Acción 14: Hacer más Efectivos los Mecanismos de Resolución de Controversias.	100

Acción 15: Desarrollar Instrumento Multilateral que Modifique los Convenios Fiscales

Bilaterales.	100
Conclusiones	102
Recomendaciones	104
Referencias.....	105

Lista de figuras

Figura 1. Arbol de problema.....	18
Figura 2 Marco teórico.....	39
Figura 3 Recomendaciones para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.....	54
Figura 4 Norma modificada anti-híbridos.....	56
Figura 5 Rentas sujetas al regimen CFC o ECE	58
Figura 6 Comparativo entre las recomendaciones de la acción 4 del proyecto BEPS y la normativa colombiana.....	66
Figura 7 Relacion entre el reporte de la OCDE en el año 2021 y los datos informativos de la DIAN en concordancia a la aplicación de la acción 5 del proyecto BEPS.....	69
Figura 8 Formulación de políticas anti-abuso.....	71
Figura 9 Comparación de las recomendaciones de la acción 7 y la implementación a la normativa colombiana.....	73
Figura 10 Adopción de las acciones 8, 9 y 10 del proyecto contra BEPS a la normativa colombiana.....	75
Figura 11 Clasificacion de los beneficiarios finales	88
Figura 12 Ampliación de plazos para aplicación de Registro Único Beneficiarios Finales.....	90
Figura 13 Sujetos al regimen de transferencia	91

Lista de tablas

Tabla 1 Plan de acción frente a las BEPS	265
Tabla 2 Evasión y elusión fiscal	29
Tabla 3 Implicación en los acuerdos de intercambio de información tributaria.....	30
Tabla 4 Jurisdicciones no cooperantes.....	31
Tabla 5 Origen y actualidad de los paraísos fiscales	32
Tabla 6 Normas anti-paraísos fiscales	33
Tabla 7 Implementación de acciones contra BEPS	34
Tabla 8 Marco legal	43

Lista de cuadros

Cuadro 1 Matriz del marco metodológico	47
Cuadro 2 Adopción de la acción 3 a la normativa colombiana	62

Resumen

La Erosión de la Base imponible y el Traslado de Beneficios (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) ha sido el calificativo por el cual la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) identifica algunas prácticas que pueden representar oportunidades de evasión y elusión fiscal a nivel global. La organización internacional considera, que esto puede deberse a la heterogeneidad de los sistemas tributarios de cada país, lo que aumenta la posibilidad de generar incoherencias y vacíos en el momento en que grupos empresariales empiezan a generar transacciones en varias jurisdicciones, lo que puede dar lugar a prácticas evasivas y elusivas que con lleven a una reducción de tributos a favor del contribuyente; lo anterior pudo notarse con mas facilidad, gracias al auge de la globalización. Por tal razón, la OCDE, ha estado liderando una serie de pautas para combatir este tipo de practicas que pueden ser aprovechadas por grupos empresariales multinacionales, es por ello, que en el año 2015 la organización internacional ha originado 15 acciones que pueden ayudar a combatir las BEPS creando una homogenización en las condiciones fiscales de los diferentes países, y lograr disminuir las brechas que dan lugar al no pago de tributos. El presente trabajo de grado se realizó, con el objetivo de analizar el desarrollo normativo que ha tenido Colombia con respecto a la implementación del proyecto contra las BEPS al sistema tributario nacional. Cabe resaltar que, a pesar de que Colombia se incorporó a la OCDE en el año 2020, éste inició la adopción del proyecto contra las BEPS de manera voluntaria en el año 2016 con la entrada en vigor de la ley 1819.

Palabras claves: BEPS, Precios de transferencia, ECE, Jurisdicciones, Imposiciones, Tributos, Evasión, Elusión, Mecanismos, Acciones.

Abstrac

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) has been the qualifier by which the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) identifies some practices that may represent opportunities for evasion and avoidance tax globally. The international organization considers that this may be due to the heterogeneity of the tax systems of each country, which increases the possibility of generating inconsistencies and gaps when business groups begin to generate transactions in various jurisdictions, which may give rise to evasive and elusive practices that lead to a reduction of taxes in favor of the taxpayer; This could be noticed more easily, thanks to the rise of globalization. For this reason, the OECD has been leading a series of guidelines to combat this type of practice that can be used by multinational business groups, which is why in 2015 the international organization has originated 15 actions that can help combat the BEPS creating a homogenization in the fiscal conditions of the different countries, and to reduce the gaps that give rise to the non-payment of taxes. This degree work was carried out with the objective of analyzing the regulatory development that Colombia has had regarding the implementation of the project against BEPS to the national tax system. It should be noted that, despite the fact that Colombia joined the OECD in 2020, it began the adoption of the project against BEPS voluntarily in 2016 with the entry into force of Law 1819.

Keywords: BEPS, Transfer pricing, ECE, Jurisdictions, Impositions, Taxes, Evasion, Avoidance, Mechanisms, Actions.

Introducción

Esta investigación tiene por objeto analizar el desarrollo normativo que Colombia ha venido consolidando en aras de adoptar e implementar los lineamientos y acciones estratégicas del proyecto de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés), *con el cual más de 135 países y jurisdicciones están implementando 15 acciones para abordar la elusión fiscal, mejorar la coherencia de las normas fiscales internacionales, garantizar un entorno fiscal más transparente y abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*” (OCDE, 2021)

La “*erosión de la base imponible y traslado de beneficios*”, (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*) es una problemática internacional de elusión y evasión fiscal, mediante la cual las empresas, en especial las multinacionales, identificadas en los documentos de la OCDE como EMN “*explotan las lagunas y los desajustes en las normas fiscales para cambiar artificialmente las ganancias a lugares con impuestos bajos o nulos donde hay poca o ninguna actividad económica o para erosionar las bases imponibles mediante pagos deducibles como intereses o regalías*” (OCDE, 2022)

Colombia, como miembro oficial de la OCDE desde el año 2020, pero cuyo proceso de adhesión inició en 2013, se ha comprometido con la implementación de las quince acciones del plan BEPS, con lo cual, a la par con el resto de naciones miembros y las adheridas voluntariamente a la estrategia a través del marco inclusivo de la OCDE, para adoptar medidas preventivas ante la problemática de las jurisdicciones con vacíos fiscales, sistemas tributarios flexibles e incoherencia de los sistemas tributarios entre países, y de este modo disminuir los traslados de beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula imposición tributaria. Lo anterior tuvo su primer acercamiento

normativo con la inclusión del tema en la Ley 1819 de 2016, cuya exposición de motivos expresa:

“Con el fin de fortalecer la lucha contra la elusión y la evasión tributaria internacional, la presente reforma pretende: i) mejorar en el acceso a la información sobre contribuyentes para cumplir con los compromisos adquiridos en materia de intercambio de información con otros países en el marco de los acuerdos internacionales sobre el particular; ii) la introducción de un régimen de entidades controladas del exterior y iii) la implementación de reglas sobre revelación obligatoria de esquemas de planeación tributaria agresiva (exposición de motivos del proyecto de ley “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. P. 145)

A lo largo del presente texto, se abordaron los principales elementos normativos adicionados a la legislación tributaria colombiana, desde una óptica descriptiva y analítica que permita observar al lector la participación y el avance de Colombia en el diseño de políticas y el de estrategias tendientes a minimizar el impacto de los BEPS, en armonía con el contexto internacional en el cual la OCDE ha tomado el liderazgo, seguida por el G-20 y demás naciones adheridas al proyecto.

Capítulo 1

El Problema y sus Generalidades

Descripción y Caracterización del Problema.

Para los autores Charria et al (2019) en el marco de la jurisdicción colombiana, la implementación de estrategias en el campo de los impuestos, cuya finalidad, es generar un ahorro fiscal en aras de normalizar las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, no suelen ser muy conocidas y algunas no son ilegales, pues son actos elusivos que en ningún momento infringen la ley. Una prueba de ellos es cuando los individuos y/o compañías utilizan estrategias para transferir capitales hacia las llamadas “jurisdicciones no cooperantes de baja o nula imposición”. El secreto en estos territorios pasa por un sistema tributario flexible y la seguridad de la información de sus contribuyentes, en su mayoría lo hacen con el objetivo de no afectar su patrimonio al realizar el pago de impuestos.

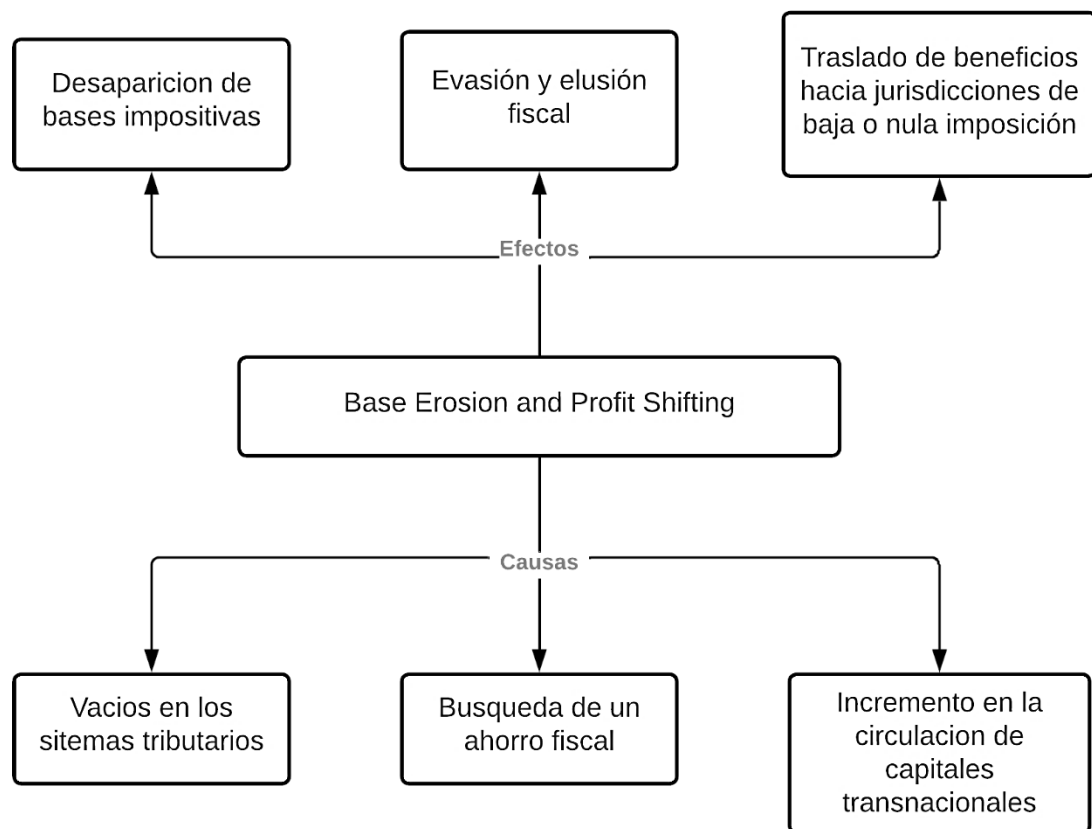
Ahora bien, Quintero (2020) hace énfasis en quienes invierten o realizan negocios en estas jurisdicciones, las cuales no tributan frente a las ganancias utilizando la ley a su favor; en tal sentido, esta práctica no es considerada como ilegal, sin embargo, trae diferentes efectos en materia tributaria, sobre todo a los países que se ven afectados debido a la seria limitación en el intercambio de información.

Como consecuencia, ante el incremento en cuanto a la proliferación de regímenes tributarios flexibles y el auge de la globalización, en el cual las empresas tanto nacionales como transnacionales que crean vínculos y realizan operaciones complejas entre sí, a juicio de la OCDE (2012) la evasión y elusión tributaria se ha convertido en una gran problemática casi a nivel global, pues en la medida en que se realizan operaciones entre diferentes países, se refleja la existencia de

vacíos entre los sistemas impositivos nacionales, esto es debido a que cada sistema tributario difiere entre uno y otro. En ese orden de ideas, la OCDE en su búsqueda por eliminar la doble imposición, luchar contra la evasión y elusión fiscal, así como desincentivar los traslados de beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula imposición tributaria; en el año 2013 propone la implementación de un proyecto que contiene 15 acciones, las cuales permite mitigar y prevenir las BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) generando medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos nacionales y cambios en materia tributaria de convenios bilaterales, así como también la eficiencia en la calidad de información, la cual se estandariza en los países.

Figura 1

Árbol de problema



Pregunta de Investigación

En la formulación de la siguiente pregunta, se tendrá como base los informes emitidos por la OCDE, así como también se realizará una revisión sobre las 15 acciones contenidas en el proyecto BEPS, la reforma tributaria estructural la ley 1819 del 2016, convenios y tratados internacionales firmados y puestos en marcha.

Teniendo en cuenta lo anterior, se hace pertinente realizar la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuál ha sido el desarrollo normativo de Colombia en la implementación de las acciones frente al proyecto BEPS emitido por la OCDE?

Alcance de la Investigación***Sistematización de la Investigación***

En consecuencia, a la descripción del problema y pregunta de investigación se considera pertinente realizar la formulación de preguntas secundarias que pueden estar relacionadas con la pregunta de investigación y los objetivos específicos:

1. ¿Cuáles son los cambios estructurales que se han realizado en el sistema tributario colombiano frente la adopción del proyecto BEPS de la OCDE?
2. ¿Cuáles son las acciones, medidas y/o mecanismos de control que Colombia ha implementado para desincentivar la elusión fiscal?
3. ¿Cuáles son la posibles ventajas y desventajas como consecuencia de la implementación sobre los planes de acción emitidos por la OCDE sobre el proyecto BEPS?

Objetivos de la Investigación***Objetivo General***

Analizar el desarrollo normativo de Colombia frente al proyecto BEPS de la OCDE

Objetivos Específicos

- A. Conocer los cambios estructurales en el sistema tributario colombiano frente a las acciones del proyecto BEPS de la OCDE durante los periodos comprendidos entre el año 2015 al 2022.
- B. Reconocer los mecanismos de control fiscal que Colombia emplea con la finalidad de disminuir la evasión y elusión tributaria.
- C. Identificar las ventajas y desventajas de la implementación del plan de acción emitidos por la OCDE sobre el proyecto BEPS

Justificación de la Investigación

A raíz de la globalización y el creciente número de transacciones entre empresas multinacionales, ha originado un incremento en la circulación de capitales y bases impositivas, generando que las jurisdicciones compitan en materia tributaria con la finalidad de captar más capitales. Las flexibilidades tributarias se centran en las rentas de capital, lo cual incentiva a que las empresas trasladen sus fondos hacia jurisdicciones con sistemas tributarios menos rígidos. (Ariche, 2019)

Adicionalmente, la presencia de algunas inconsistencias y vacíos presentes en la fiscalización de tributos internacionales, abren la puerta a que los impuestos derivados de bases impositivas desaparezcan o sean trasladados hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, donde el sistema tributario es flexible, escaso o casi inexistente. Este tipo de prácticas son conocidas como Erosión de Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS). (OCDE, 2015)

Como consecuencia a lo mencionado, las organizaciones como la OCDE y el G20 empezaron a realizar observaciones y evaluaciones sobre las formas de fiscalización internacional y se concluyó que, en aras de garantizar que los beneficios sean gravados en la jurisdicción donde se ejecutó la actividad y mejorar la efectividad de la fiscalización entre los diferentes países, cuyos sistemas tributarios difieren; nace la iniciativa del Proyecto de Plan de Acción contra las BEPS, conteniendo 15 acciones que los países deben implementar para alinear los estándares internacionales de fiscalización, estas acciones tiene 3 grandes objetivos, el primero es mejorar la coherencia entre las normas internas de actividades transnacionales, el segundo es reforzar las exigencias de los estándares internacionales, y el tercer mejora la transparencia y seguridad jurídica.(OCDE, 2015)

En ese orden de ideas, la presente investigación permitirá analizar los avances, cambios, e implementación en materia normativa que Colombia está tomando con la finalidad de adoptar estrategias de control fiscal a partir de las acciones emitidas por la OCDE frente al proyecto BEPS, para disminuir y prevenir la evasión y elusión fiscal.

La novedad de la investigación, parte del hecho de que actualmente, no se cuenta con muchas investigaciones con similar temática en los diferentes repositorios académicos para tratar el tema de evasión y elusión de impuestos. Por tal razón, la pertinencia del documento se sustenta en la necesidad de que la comunidad académica y contribuyentes, tanto naturales como jurídicos, logren identificar los cambios y el desarrollo normativo que Colombia ha implementado para la prevención del fenómeno de evasión y elusión fiscal, contribuyéndose así, con información rigurosa a los repositorios académicos sobre el tema objeto de análisis.

Capítulo 2

Marco Referencial

La presente investigación se enfocará en las problemáticas que abarcan las jurisdicciones de baja o nula cooperación, y como, a pesar de que los diferentes organismos de control fiscal, tanto nacionales como internacionales han logrado disminuir su impacto, mediante tratados, acuerdos y demás mecanismos creados por el legislador y la DIAN, estos aún continúan teniendo incidencias en materia tributaria.

Antecedentes Históricos

Este documento pretende acopiar información que permita ampliar con un mayor grado de detalle el conocimiento sobre los inicios de los llamados “jurisdicciones de baja o nula imposición”, el cómo, cuándo y porqué surgieron y se desarrollaron hasta llegar a convertirse en un dolor de cabeza para las administraciones fiscales y las autoridades judiciales de una gran cantidad de países en el mundo.

Leservoisier (1990) fue un economista francés que menciona las primeras evidencias de los paraísos fiscales, las cuales tuvieron sus orígenes desde tiempos remotos, como la antigua Grecia, específicamente en un grupo de islas cerca de la ciudad de Atenas, estos pequeños territorios creaban sus propias políticas internas y se autodenominaban como territorios libres de impuestos, lo cual incentivó a los comerciantes a guardar sus mercancías con la finalidad de eludir el 2% de impuesto que aplicaba Atenas sobre las importaciones y exportaciones, lo que lleva al economista francés a afirmar que este sistema se asemejaba a paraísos fiscales rudimentarios, por lo tanto, esta figura de elusión prácticamente nace con los impuestos.

Posteriormente, Leservoisier (1990) también afirma que desde el siglo XVI al siglo XVIII Flandes, una ciudad de Bélgica, permitía realizar comercio en sus puertos con pocas restricciones y un muy bajo porcentaje de aranceles; lo cual ocasionó que los comerciantes Ingleses, tuvieran preferencia por comerciar con los Belgas que con los mismos Ingleses, esto fue debido a la alta tasa impositiva que había en Inglaterra. Simultáneamente, en 1721, Estados Unidos, prefería ejercer el comercio en América Latina, con la finalidad de evitar pagar los altos impuestos a Inglaterra.

Durante el siglo XVII surge la primera palabra que da forma a este tipo de prácticas para eludir impuestos, lo afirman Godefroy y Lascoumes (2005) los cuales mencionan que esta expresión es de origen inglés denominado “Tax Haven” que traducido al español significa “Refugio Fiscal”. Fue un nombre coloquial para identificar aquellos territorios; en aquel entonces, como lo eran las Islas del Mediterráneo y el Atlántico norte, donde se permitían que los piratas y otros contrabandistas se hospedaran y se abastecieran, sin pagar impuestos a cambio de una mínima suma de dinero.

Los autores Chavagneux & Palan (2007) resaltan que a mediados del siglo XX tres países como lo fueron Suiza, Reino Unido y Liechtenstein, crearon y presentaron una política, cuya finalidad era la captación de capitales provenientes del exterior con algunos beneficios en cuanto a la disminución de tasas impositivas, las cuales prometen, no afectar a ninguna de las partes. Sin embargo, los bancos suizos plantearon el denominado “secreto bancario” en el año 1934, justo antes de la segunda guerra mundial, el cual tenía por objeto, proteger los activos judíos de los nazis. Por tal razón, los economistas liberales de la época señalaron el surgimiento de la palabra “paraísos fiscales” y estos tomaron mucha más fuerza, como consecuencia por la presión fiscal y económica, dejadas por la segunda guerra mundial.

Godefroy y Lascoumes (2005) resumen los principales acontecimientos que sucedieron con los paraísos fiscales después de la segunda mitad del siglo XX y a principios del siglo XXI tales como:

- Entre 1945 y 1975 algunos países se enteran de que hay existencia de algunos regímenes que permiten evitar el pago de impuestos.
- En 1970 la normativa que busca luchar contra la evasión fiscal que vuelve mucho más estricta, por lo que se percibe que el uso de prácticas conocidas como los “Centros Offshore” se vuelve mucho más común y son usados con la finalidad de generar fraudes fiscales. Por lo que se ven en la necesidad de implementar más controles.
- En 1981 el director de impuestos de Washington lanza una fuerte crítica sobre estas jurisdicciones, cuyo régimen fiscal es “flexible” y califica las prácticas de Offshore como “antipatrióticas”, por lo cual, se hace necesaria la implementación de controles hacia los paraísos fiscales. También reconoce que los Estados Unidos no puede afrontar este problema contra los paraísos fiscales solos.
- A mediados de la década de 1990 se califican los países que por el uso de este tipo de prácticas son considerados como paraísos fiscales y se crea una lista de estos regímenes.
- En el año 2000, se crean organizaciones como (Transparency International, Oxfam International, Tax Justice Network) cuya finalidad era ayudar a regular los países y territorios considerados como paraísos fiscales.
- Luego de 2001, poco después del suceso terrorista del 11 de noviembre de 2001, se crearon cruzadas entre diferentes países considerados como potencias de la economía mundial y otras organizaciones como el Banco Mundial, el FMI, la OCDE entre otras, cuya finalidad era evaluar y criticar la poca transparencia en la información financiera, por lo cual,

Tabla 1

Plan de acción frente a las BEPS

Acción	Medida frente a las BEPS
Acción 1	Abordar retos de la economía digital para la imposición.
Acción 2	Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
Acción 3	Refuerzo de la normativa CFC.
Acción 4	Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos.
Acción 5	Combatir las practicas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
Acción 6	Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.
Acción 7	Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)
Acciones 8 - 10	Asegurar los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
Acción 11	Evaluación y seguimiento de BEPS.
Acción 12	Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
Acción 13	Reexaminar la documentación sobre los precios de transferencia.

Acción	Medida frente a las BEPS
Acción 14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
Acción 15	Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales

Nota. Adaptación del informe final de la OCDE que lleva como título “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” (2015).

- necesitaban reunir a más países para fomentar la transparencia con la rendición de la información, tal como, beneficiarios, orígenes de los capitales y montos de los recursos trasladados hacia paraísos fiscales.

Poco después se organizan como una nueva alianza entre países y otras organizaciones de nivel mundial, que, bajo la coordinación de la OCDE, implementaron nuevos marcos normativos para hacer frente al desvío de capitales, lavado de activos y financiación del terrorismo.

- En el año 2013, la OCDE presentó un Plan de Acción que busca mejorar la coherencia fiscal y mitigar los vacíos de la fiscalización en los diferentes países, estandarizando también la forma en la que estas jurisdicciones intercambian información financiera. El plan de Acción tiene un contenido de 15 medidas que permiten combatir la evasión y elusión fiscal, las acciones se describen en la siguiente tabla:

- Durante el año 2015, la OCDE cuenta oficialmente con 34 países miembros, las jurisdicciones y demás organizaciones, se encargan del financiamiento de esta, para su respectivo sostenimiento.

En este mismo año, Colombia realiza su participación como país asociado al proyecto BEPS.

- En abril del año 2016, sale a la luz los “Papeles de Panamá” porque el secretario general de la OCDE, el señor Ángel Gurría, declara que, en los foros realizados, se ha estado advirtiendo sobre los sistemáticos incumplimientos por parte de Panamá y le recomienda a este país acatar e implementar de manera inmediata las normas internacionales propuestas en el Foro Mundial de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Tributarios. Luego de dos años desde el escando de los “Papeles de Panamá”, la Unión Europea, anuncia que Panamá se encuentra incluido en su lista negra de países no cooperantes.
- En diciembre del año 2016 fue aprobada la ley 1819 por la cual se adopta una reforma estructural en el sistema tributario colombiano, y se implementan mecanismo para la lucha contra la evasión y elusión fiscal, realizando la adopción de las acciones BEPS.
- En julio del 2017 la OCDE realiza y publica las actualizaciones de los lineamientos en lo referente a las acciones 8, 9 y 10. Poco más adelante, la OCDE también publica un informe titulado *La neutralización de los efectos de los acuerdos de desajuste de sucursales* el cual brinda recomendaciones de ajuste normativo y el tratamiento fiscal de estas entidades.
- En septiembre del año 2017 Colombia firma nuevos convenios de intercambio de información tributaria con 36 países.
- En noviembre del año 2017 la OCDE hace público el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición

- Para el año 2018, la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN) logra recopilar información fiscal desde el año 2015 al 2017 de más de 15.000 colombianos residentes en el extranjero, cuyos activos omitidos o pasivos inexistentes sumaban un total de \$20,87 billones y 2,61 billones de impuestos a favor del estado con la finalidad de que los contribuyentes normalizaran su situación fiscal.
- Mediante la ley 1950 del 08 de enero del año 2019 se aprueba la adhesión a Colombia como miembro oficial de la OCDE, y por medio de la sentencia C492 del 2019 se declara exequible la ley.
- En el año 2020, Colombia se convierte oficialmente en miembro de la OCDE, siendo el miembro número 37 de la organización.

Antecedentes Académicos

A continuación se presentan algunos antecedentes académicos que pueden dar un valor agregado a la presente investigación y la materialización de estos, tienen una relación directa con el tema de investigación, lo cual, permite entender su naturaleza.

Tabla 2

Evasión y elusión fiscal

Componente metodológico	Caracterización
Título	Elusión, evasión y planeación tributaria a partir de estrategias que emplean los paraísos fiscales.
Autores	Charria, Esteban Daniel, López Rosales López, Felipe Carlos, Juan Díaz, Jaramillo
Año	2019
Tipo de investigación	Monografía de pregrado
Localización	Nacional
Resultados relevantes	La problemática de la elusión fiscal trae consecuencias económicas para Colombia, representando una cifra importante del PIB nacional en los últimos años, es importante resaltar que es uno de muchos mecanismos de elusión fiscal, por lo que mejor opción que tiene Colombia es seguir negociando CDI.
Aportes a la investigación	La investigación muestra resultados históricos en materia de cifras tributarias y resalta con énfasis que conceptos fiscales son los que se eluden al realizar inversiones en las jurisdicciones no cooperantes.

Tabla 3

Implicación en los acuerdos de intercambio de información tributaria.

Componente metodológico	Caracterización
Título	Análisis empírico de como los acuerdos de intercambio de información impactan entre las brechas comerciales de los paraísos fiscales.
Autores	Kjønnøy, Paul Gavrilova-Zoutman, Evelina
Año	2021
Tipo de investigación	Tesis de maestría
Localización	Internacional
Resultados relevantes	El planteamiento de la investigación se centra en estudiar si los acuerdos de intercambio de información tienen un impacto en el flujo de valores entre los países, los resultados de dicha investigación revelan que los acuerdos cambiarios de información tienen una relación positiva con las actividades comerciales.
Aportes a la investigación	Los intercambios de información entre los diferentes países son factores determinantes para la lucha contra la elusión fiscal, la investigación plantea una postura significativa sobre los impactos que estos tienen con las relaciones comerciales entre países.

Tabla 4

Jurisdicciones no cooperantes

Componente metodológico	Caracterización
Título	Jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición y regímenes fiscales preferenciales.
Autores	López, Alfredo
Año	2020
Tipo de investigación	Tesis de maestría
Localización	Nacional
Resultados relevantes	Se estudia y analiza el procedimiento de como el estado colombiano declara un país como una jurisdicción no cooperante, de baja o nula imposición tributaria, y cuáles son las fallas y vacíos que la nación posee para la clasificación de estos países.
Aportes a la investigación	Es importante comprender y analizar qué criterio tiene en cuenta Colombia para la clasificación de un paraíso fiscal, no obstante, es posible evidenciar los escasos aspectos que el territorio colombiano tiene en cuenta para dicha clasificación.

Tabla 5

Origen y actualidad de los paraísos fiscales

Componente metodológico	Caracterización
Título	Paraísos fiscales: Origen, evolución y situación actual. ¿se avanza realmente hacia su desaparición?
Autores	González, José
Año	2020
Tipo de investigación	Tesis doctoral
Localización	Internacional
Resultados relevantes	La gran problemática de los paraísos fiscales afecta de manera significativa las finanzas locales de cada jurisdicción a lo largo del tiempo, la OCDE y el FMI han tenido una larga lucha por los evasores y la eliminación del secreto bancario. Sin embargo, la OCDE posee muchas limitaciones y una lenta respuesta ante estos casos.
Aportes a la investigación	Se debe conocer como los organismos supranacionales como lo son la OCDE y el FMI han luchado y que medidas han implementado con el fin de finiquitar la práctica de la elusión fiscal.

Tabla 6

Normas anti-paraísos fiscales

Componente metodológico	Caracterización
Título	Normas anti-paraísos fiscales incorporadas con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su efecto tributario en el contribuyente
Autores	Álvarez González, Diana
Año	2019
Tipo de investigación	Tesis de maestría
Localización	Internacional
Resultados relevantes	Los resultados de la investigación plantean que los estados en ejercicio de su poder soberano y tributario ofrecen beneficios fiscales para los extranjeros, con el propósito de aumentar la inversión proveniente del exterior y garantizar un crecimiento en la economía local.
Aportes a la investigación	Se considera importante tener en cuenta la discusión y postura de los países a favor de los paraísos fiscales e identificar que mecanismos internos plantean para mitigar o subsanar los tributos que se dejan de recaudar debido a las jurisdicciones no cooperantes.

Tabla 7

Implementación de acciones contra BEPS

Componente metodológico	Caracterización
Título	Conceptualización e impacto fiscal de los precios de transferencia en Colombia
Autores	Navarro Alvarez, Luis Andres Osorio Patiño, Edwin Mauricio
Año	2023
Tipo de investigación	Monografía de posgrado
Localización	Nacional
Resultados relevantes	Dentro de la investigación se analizan los procesos empleados por Colombia mediante la utilización de normas que permitan ejercer control sobre los contribuyentes. Se pretende analizar la implementación de las BEPS y se focaliza en la acción 13 mediante la ley 1819 del 2016.
Aportes a la investigación	Identificar como los mecanismos de las BEPS funcionan en el sistema tributario colombiano y que tanto impacto tiene sobre los precios de transferencia.

Marco Teórico

Para conocer los inicios de las jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición tributaria, se debe analizar desde el concepto de paraísos fiscales. Un artículo periodístico de la NEWS publicado en el año 2016 menciona que esta figura nace desde la antigua Grecia a partir de

unas islas que creaban sus propias políticas internas y, se autodenominaban como territorios libres de impuestos

Posteriormente, los autores Chavagneux & Palan (2007) en su libro titulado, *Los Paraísos Fiscales*, centran sus ideas en el siglo XX, específicamente en Suiza, a partir del concepto de “secreto bancario” que, con el pasar de los tiempos se fue ampliando, y ya no solo protegía las operaciones bancarias de sus inversores, sino que también, tenía por objeto aumentar la dinámica de su economía interna, ofreciendo beneficios fiscales para quienes quisieran invertir allí. Para estos autores, dichas prácticas no iniciaron como políticas a nivel global, sino que se centraba en jurisdicciones específicas, una de las más curiosas ha sido la de Delaware, que, al ser un estado propio de un país con cooperación fiscal como lo es Estados Unidos, dicho estado, no goza de intercambio de información tributaria.

Ahora bien, tomando como base la escuela historicista alemana de economía, el surgimiento de los paraísos fiscales parte de una serie de acciones culturales que afectan la economía. Para Schmoller (1897) la economía parte de que la política es un molde hecho por el hombre, y viceversa. La coexistencia de ambas crea una cultura socioeconómicamente organizada, en base a las necesidades propuestas por el hombre.

En ese orden de ideas, bajo la postura de Schmoller (1897), se puede entender que los paraísos fiscales surgen como una costumbre social con el pasar de la historia, tal como inició en la antigua Grecia, hasta el día de hoy, y a su vez, esta se justifica como una necesidad de cuidar sus capitales a partir de estas prácticas de elusión fiscal.

Así pues, la elusión se puede definir como aquellas practicas a las cuales el hombre recurre con la finalidad de no pagar impuestos utilizando la ley a su favor. Dentro de la literatura de elusión

fiscal, se puede encontrar la de Joseph Stiglitz (1985) quien fue el primero en presentar *La Teoría General de Elusión Fiscal*. Su argumento central, se focalizó en el impuesto a las ganancias personales, si bien la teoría se concentra en las conductas de las personas naturales, excluyendo el comportamiento de las empresas, es posible realizar una analogía entre estos dos tipos de personas, tanto naturales como jurídicas, pues las empresas son dirigidas por personas, las cuales son las que dirigen y toman decisiones, por lo tanto, se valida la teoría.

Así las cosas, para Stiglitz (1985) las personas pueden eliminar su responsabilidad sobre los impuestos al capital, y, con un esfuerzo adicional, pueden eliminar por completo sus obligaciones tributarias. El autor clasifica las alternativas de elusión de impuestos en tres escenarios, los cuales pretenden explicar el comportamiento de las personas naturales que practican el no pago de impuestos legalmente.

En primer lugar, se encuentra el aplazamiento de impuesto, que hace referencia a como el valor presente descontado de un impuesto pospuesto, es mucho menos que el de un impuesto pagado actualmente, es decir, que, para el autor, al acogerse a beneficios tributarios por pronto pago, reducción de sanciones u otros descuentos fiscales, en realidad estarían pagando un menor impuesto al que deberían, y esto debe considerarse como una práctica de elusión fiscal.

Un segundo escenario son el arbitraje fiscal entre individuos. En este apartado el autor afirma que cuando las personas buscan reducir la tasa impositiva, una alternativa puede ser la distribución de ingresos entre varios individuos, pues la carga de ingresos concentrada en una sola persona hace que las entidades fiscalizadoras les sea más fácil detectar y aplicar un impuesto, mientras que una distribución en pequeñas cargas de ingresos, pasan desapercibidas para las entidades.

Un último escenario que el autor plantea es el arbitraje fiscal entre flujos de ingresos, en el cual, las personas buscan justificar sus ingresos de tal manera que les permita recibir beneficios fiscales, o bien, prefieren generar sus ingresos en lugares estratégicos, para que pasen desapercibidos para el fiscalizador.

El tercer escenario ya mencionado en la teoría general de elusión fiscal hace referencia a que muchas personas buscan lugares como paraísos fiscales, que les permitan la generación de ingresos sin el pago de impuestos.

Dentro de todos los posibles conceptos de paraísos fiscales, se encuentra la postura de Rosenberg (1989) el cual los define como jurisdicciones cuyos tributos favorecen a aquellas personas con residencia fiscal y legal que deseen pagar menos impuestos. Este concepto resalta y romantiza a los paraísos fiscales con un discurso acerca de las ventajas de invertir en un país, o más bien, en una zona geográfica, cuyos lineamientos tributarios privilegian a los inversionistas, ofreciendo una exención total o parcial del impuesto a pagar, y, a su vez, este respalda la información secreta de los contribuyentes con un sistema poco efectivo en transparencia de intercambio de información.

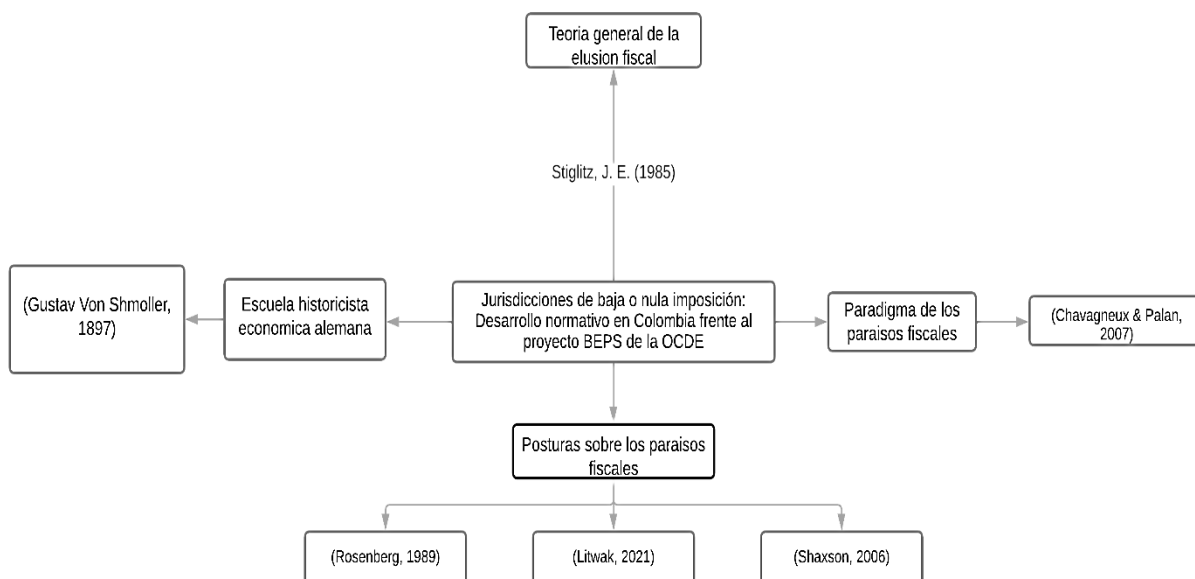
Por otra parte, Litwak (2021) posee una definición diferente de lo que son paraísos fiscales. Para este autor, existen tres tipos de países: los paraísos fiscales, los infiernos tributarios y los que permanecen en término medio. Menciona que los primeros, son realmente paraísos, pues fomentan el emprendimiento con una baja imposición, y garantizan una alta seguridad jurídica. Los segundos los cataloga como un completo infierno: la tributación es alta, es difícil emprender en estos países y existe muy poca seguridad jurídica. Los últimos los cataloga en término medio, pues si bien tienen una imposición alta, muestran una seguridad jurídica alta. Al analizar detalladamente la postura del autor es optimista frente a los paraísos fiscales, debido a sus múltiples beneficios,

sin embargo, no tiene en cuenta los efectos adversos que estas jurisdicciones tienen sobre los demás países, aumentando la desigualdad económica, financiera y por ende social; los paraísos fiscales son realmente paraísos, pero solo dentro de ese territorio. En contraste con lo anterior, otra definición de paraísos fiscales puede ser:

...la definición de "paraíso fiscal". A decir verdad, el término es en cierto modo inapropiado, porque estos lugares no se limitan a ofrecer maneras de evadir los impuestos: también brindan una confidencialidad que permite mantener datos fundamentales en secreto, la posibilidad de evadir regulaciones financieras y una oportunidad para desentenderse de leyes y reglas implementadas en otras jurisdicciones... (Shaxson, 2006, pag 32)

Para el autor, los paraísos fiscales crean una inestabilidad económica para las otras jurisdicciones, si bien no ignora que ofrecen beneficios tributarios, hay un desbalance marcado en el costo-beneficio, pues, los costos son muy altos, debido a una fuga de grandes de capitales que se dejan de percibir por aquellas personas con grandes sumas de dinero en su poder.

Aterrizando estas definiciones dadas, para el Estado colombiano no es ajena la idea de que los paraísos fiscales han ido evolucionando con el pasar del tiempo es por ello que la ley 1819 del año 2016 en su artículo 109, modificó el artículo 260-7, cambiando el concepto de paraísos fiscales, el cual estaba conformado por una lista, el cual a partir del año 2017 se llamarán, jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición tributaria y se conforma por dos listas, uno para las jurisdicciones de baja imposición y otra para aquellas jurisdicciones con cero imposición tributaria, según sea el caso será clasificado.

Figura 2**Marco teórico****Marco Conceptual**

En este apartado se tendrán en cuenta los términos más relevantes que se utilizarán en la investigación.

Jurisdicciones de Baja o Nula Cooperación

El estatuto tributario colombiano en su artículo 260-7 define los criterios que el gobierno nacional tiene en cuenta para calificar a este tipo de jurisdicciones, dentro de las cuales se encuentran:

- Bajo o nulos niveles impositivos sobre la renta en comparación a los que Colombia aplicaría.
- Ineficiente intercambio de información tributaria o la falta de normativa que regulen el intercambio de información.

- Opacidad y vacíos a nivel legal en cuanto al sistema tributario y fiscal.
- Además, el gobierno nacional tendrá en cuenta los criterios que organismos internacionales han propuesto y han sido generalmente aceptados para la calificación de las jurisdicciones no cooperantes.

Evasión Fiscal

El autor Chávez (2014) un término utilizado para señalar ciertas acciones de personas que buscan la reducción de impuestos o costo tributarios utilizando medios ilícitos y/o actividades informales, con la finalidad de pasar por desapercibido ante el fiscalizador.

Elusión Fiscal

El autor Chávez (2014) también define la elusión fiscal, como una figura jurídica que le evita al contribuyente, tributar o bien, disminuir los costos de los tributos por algún hecho imponible, el autor destaca que esta práctica es completamente legal, en vista que no se están violando las leyes; lo cual hace que este tipo de acciones aumenten de manera acelerada, como consecuencia a las altas tasas impositivas.

Intercambio de Información Fiscal

El intercambio de información fiscal es la mutua cooperación entre dos o más países, inicialmente fue llamado como “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal” regulada por la ley 1661 de julio del 2013 y aprobada por el Consejo de Europa y los países miembros a la OCDE, donde señalan que el intercambio de información puede realizarse de manera automática, espontánea y/o por solicitud, con la finalidad de que los países puedan realizar sus respectivas investigaciones.

Sociedades Offshore

El autor Gómez (2007) conceptualiza las sociedades Offshore como aquellas corporaciones que realizan negocios a nivel internacional, y es común ver que, en su mayoría, están constituidas en territorios considerados como paraísos fiscales, por lo que hace que sus miembros mantengan el anonimato debido a protección por el secreto societario y sus transacciones bancarias pasa desapercibidas por el secreto bancario, lo cual hace difícil identificar con veracidad los presuntos elusores.

Marco Contextual

El presente proyecto de investigación tiene por objeto analizar el desarrollo normativo que ha tenido Colombia frente al proyecto BEPS de la OCDE, y como el país ha logrado reforzar los vacíos tributarios ante la lucha contra la evasión y elusión fiscal como las jurisdicciones de baja o nula tributación.

Las jurisdicciones que poseen un régimen fiscal flexible se dieron a conocer mediante un listado publicado en el año 1998 por el grupo de competencia fiscal, fecha en la cual se inició la lucha contra la evasión y elusión fiscal con la creación de grupos mucho más organizados que permitan la conciliación y negociación entre los diferentes países. Sin embargo, los autores Godefroy y Lascoumes (2005) menciona que esta lucha tiene antecedentes desde la primera vez que se habló del tema en la Conferencia Internacional de Bruselas en el año 1920.

Desde finales del siglo XX la OCDE considera la evasión y elusión fiscal como una problemática bastante seria, pero no fue sino hasta el año 2012, poco después de que se globalizaran los mercados, se observó que la problemática venía en aumento, y se requería una mayor atención a este campo.

Al realizar el análisis entre las transacciones, producto de las negociaciones entre empresas multinacionales, se percatan de las incoherencias entre los diferentes sistemas tributarios entre sí; los cuales permitían que las bases en materia impositiva desaparecieran ante las transacciones complejas entre grupos empresariales transfronterizos.

Por tal razón, el 12 de febrero del año 2013, la OCDE en su informe titulado como *Abordar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, donde presentan estudios y datos disponibles, sobre la magnitud de las BEPS. Como resultado, la organización propone 15 acciones para mitigar y prevenir la evasión y elusión fiscal.

Para el caso de Colombia, según la DIAN (2015) ha sido participe como así asociado al proyecto BEPS en un lapso de tiempo comprendido entre el año 2013 al 2015. En el año 2016 se presenta el proyecto de ley titulado *Por medio del 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*, el cual fue presentado ante el Congreso de la República para ser puesto en consideración.

La exposición de motivos del proyecto de ley tenía por objeto fijar lineamientos al sistema tributario colombiano mucho más equitativos, eficientes y simples; por lo que, soportados en un análisis, el cual forma parte integral de los mismos, refleja que el sistema tributario colombiano de la época presentaba grandes limitaciones como lo fueron:

1. Presentaba un bajo nivel de recaudo de impuestos cuando potencialmente el recaudo podía ser mucho mayor.
2. Presentaba una limitación a la distribución de ingresos.
3. Inequidad en el tratamiento de personas y empresas en materia tributaria.

4. El régimen tributario de la época no era simple.
5. Limitaba la inversión, el empleo, el crecimiento y la competitividad.
6. Contaba con altos niveles de evasión, elusión y contrabando, aumentando las brechas de inequidad tributaria y desconfianza administrativa.

Con la aprobación del proyecto de ley denominado la ley 1819 del 29 de diciembre del 2016, se adoptaron las acciones propuestas por la OCDE para hacerle frente a las BEPS, realizando una reforma estructural en busca de un mejoramiento al sistema tributario colombiano en aras de disminuir y prevenir la elusión y evasión fiscal, la entrada en vigor de esta ley fue en enero del año 2017.

Marco Legal

En la tabla 8 se identifican algunas normas que están vinculadas al tema de investigación y que mostrarán los diferentes aspectos que se obtienen del mismo ante norma colombiana.

Tabla 8

Marco legal

Normatividad	Descripción	Aporte a la investigación
Artículo 95 numeral 9 Constitución política de Colombia	“Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”	Bajo el principio de equidad todos los colombianos están en la obligación de contribuir al financiamiento del estado mediante el correcto pago de impuestos.
(Ley 1607,2012, Art.2)	“Modifíquese el artículo 10 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Residencia para efectos tributarios. Se consideran residentes en Colombia para efectos tributarios las personas	Se tendrá claro que las personas que tengan residencia en una jurisdicción de baja o nula cooperación serán consideradas como residentes fiscales colombianos.

Normatividad	Descripción	Aporte a la investigación
(Ley 1607,2012,Art.125)	naturales que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones: ... Encontrarse, por su relación con el servicio exterior del Estado colombiano o con personas que se encuentran en el servicio exterior del Estado colombiano, y en virtud de las convenciones de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares, exentos de tributación en el país en el que se encuentran en misión respecto de toda o parte de sus rentas y ganancias ocasionales durante el respectivo año o periodo gravable.”	
	“Modifíquese el artículo 18-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 18-1. Para la determinación del impuesto sobre la renta respecto de las utilidades obtenidas por las inversiones de capital del exterior de portafolio, independientemente de la modalidad o vehículo utilizado para efectuar la inversión por parte del inversionista, se aplicarán las siguientes reglas:	En este artículo se aclara los porcentajes a los cuales aquellos residentes en las jurisdicciones no cooperantes pueden estar sometidos.
	La tarifa general de retención en la fuente será del catorce por ciento (14%) siempre que el inversionista de capital de portafolio del exterior esté domiciliado en una jurisdicción que no esté calificada por el Gobierno	

Normatividad	Descripción	Aporte a la investigación
(Ley 1950 del 2019)	Nacional como Paraíso Fiscal. En caso contrario, la tarifa general de la retención en la fuente será del veinticinco por ciento (25%)” “Por medio de la cual se aprueba el «Acuerdo sobre los términos de la adhesión de la República de Colombia a la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos», suscrito en París, el 30 de mayo de 2018 y la «Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos», hecha en París el 14 de diciembre de 1960.”	Esta ley ratifica a Colombia como miembro oficial de la OCDE y se justifica las acciones de implementación en el sistema tributario que emita el organismo internacional.
(Ley 1819,2016)	Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.	Por medio de esta ley de incorporan las acciones emitidas por la OCDE con la finalidad de hacer frente a los BEPS.

Capítulo 3

Marco Metodológico

Dentro de la presente investigación, y en aras de analizar el desarrollo normativo que Colombia ha tenido en la adopción de las acciones emitidas por la OCDE para ser frente a las BEPS en la búsqueda del mejoramiento del sistema tributario colombiano que permitan combatir la elusión y evasión fiscal, disminuyendo la posibilidad de transferir beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula imposición y la desaparición de bases impositivas. Basados en Mendez Alvarez (2011) se espera deducir qué tanto ha sido el desarrollo normativo que el estado colombiano ha implementado con la finalidad de eliminar los vacíos fiscales existentes en el país. Además, tomando también como referencia el mismo autor, la investigación tiene una tipología descriptiva, pues se identifican conductas y actitudes anteriormente consideradas y estudiadas, las cuales podrían ser relacionadas con el fenómeno actual.

Por otra parte, la investigación se fundamentará en la dimensión longitudinal con un enfoque cualitativo y cuantitativo, es decir, un enfoque mixto, para lo cual, se tendrán en cuenta los conceptos planteados por el autor Caïs (2014), pues la presente investigación tiene la pretensión de analizar datos de hechos ocurridos durante un determinado periodo de tiempo, tales como informes, comunicados, normatividad y demás datos.

Por tal razón, la investigación requiere de instrumentos de recolección de datos basados en la revisión de archivos provenientes de trabajos de grado, artículos y libros, así como también de entidades internacionales como la OCDE, G20, FATCA, GAFILAT, y entidades gubernamentales como Congreso de la República, Min hacienda, DIAN y DANE.

Cuadro 1

Matriz del marco metodológico

Componente metodológico	Descripción	Autor(es)
Diseño de la investigación	Técnicas y métodos para la investigación	Carlos Eduardo Méndez Álvarez (2011)
Enfoque de la investigación	Cualitativo y cuantitativo	Jordi Caïs, Laila Folguera y Climent Formoso (2014)
Tipología de la investigación	Descriptiva	Carlos Eduardo Méndez Álvarez (2011)
Método de la investigación	Deductivo	Carlos Eduardo Mendez Alvarez (2011)
Sector objeto de estudio	República de Colombia	Congreso de la república, Min hacienda, DIAN, OCDE, G20, DANE, FATCA, GAFILAT.
Instrumento de recolección de datos	revisión de archivos	Congreso de la república, Min hacienda, DIAN, OCDE, G20, DANE, FATCA, GAFILAT.

Capítulo 4

Resultados y Hallazgos

A. Cambios Estructurales en el Sistema Tributario Colombiano Frente a las Acciones del Proyecto BEPS de la OCDE.

Durante el año 2018, Colombia cumplió a cabalidad con los requisitos para adherirse a la OCDE, posteriormente mediante la ley 1950 del año 2019 se ratifica al país como miembro oficial de esta organización internacional, razón por la cual, Colombia debe adoptar acciones que la OCDE emite para la lucha contra la evasión y elusión fiscal, en la búsqueda de un buen manejo en cuanto a las reglas tributarias internacionales.

Para el caso de la lucha contra las BEPS, la OCDE lanzó este proyecto en el año 2015, donde Colombia, a pesar de no ser un miembro oficial de esta organización, empezó a adoptar de manera voluntaria las estrategias que está emitía con la finalidad de mejorar los sistemas tributarios de los países.

Por tal razón, en la exposición de motivos de la ley 1819 del 2016, se hace mención a los vacíos e incoherencias en el sistema tributario colombiano y que, pese a ser muy complejo el modelo que se manejaba en ese entonces, era de difícil control para el Estado, por lo cual se contempló la necesidad de una reforma tributaria estructural que aborde las 15 acciones de proyecto contra las BEPS de la OCDE.

A continuación, se presentan las medidas contra las BEPS recomendadas por la OCDE y se detalla cómo fueron implementadas en el marco normativo colombiano:

Acción 1: Abordar Retos de la Economía Digital para la Imposición

La ODCE (2015a, P6) considera importante realizar cambios a las excepciones que se contemplan en la definición de Establecimiento Permanente, con la finalidad de que las actividades principales no se confundan ni se comprendan como actividades de carácter auxiliar o preparatorio.

Del mismo modo, propone crear criterios de políticas de anti-fragmentación, con la finalidad de disminuir la posibilidad de que actividades de un mismo grupo empresarial se dividan y sean reconocidas como actividades auxiliares o preparatorias pertenecientes a Establecimiento Permanente ubicado en otra jurisdicción.

Al realizar las modificaciones a la definición de Establecimiento Permanente, se deben considerar ajustes pertinentes para evitar que, al momento de celebrar contratos para la venta de bienes o servicios por una entidad, sean entendidas como ventas realizadas por otra del mismo grupo empresarial.

Por otra parte, se hace importante establecer directrices para los precios de transferencia, con el propósito de prevenir que se comprenda que la titularidad jurídica de intangibles no crea el derecho a percibir total o parcialmente los beneficios producidos por la explotación de los mismos. Estas directrices deben asegurar que el análisis que se realicen a los precios de transferencia con relación a la titularidad de los intangibles, no se vean viciados a causa de asimetrías de la información entre el fiscalizador y el contribuyente, entendiendo que este activo posee una difícil medición.

Finalmente, la organización internacional propone la creación de normas para que las Compañías Foráneas Controladas (CFC) al momento de percibir ingresos, producto de la venta

digital de bienes o servicios, se graven como rentas provenientes de economía digital, en la jurisdicción donde resida la casa matriz.

Adopción de la Acción 1 a la Normativa Colombiana.

✓ De la modificación a la definición de los Establecimientos Permanentes

En el Estatuto Tributario en su artículo 20-1, modificado por la ley 1607 del 2012, se encuentra la definición de Establecimiento Permanente, en el cual no se muestra distinción alguna sobre la recomendación BEPS, sin embargo, para acogerse a la recomendación de la acción 1 se adicionan los párrafos 2 y 3 mediante la ley 1819 del 2016, donde se realiza la distinción de lo que no se debe entender como Establecimiento Permanente.

Adicionalmente, mediante el Decreto 1625 del 2016 conocido como el Decreto Único Reglamentario (DUR) en su artículo 1.2.1.3.7 relaciona un listado con las actividades que deben considerarse como preparatorias o auxiliares en aras de evitar que otras actividades se configuren como tal, entre las cuales están:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformados por otra empresa;
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para las empresas;

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios para el desarrollo de actividades meramente promocionales o publicitarias, incluidas las desarrolladas por oficinas de representación de sociedades o entidades extranjeras, siempre que estas no estén habilitadas para comprometer contractualmente a sus representados en los negocios o contratos cuya celebración promuevan;

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades anteriormente mencionadas a condición de que tal combinación tenga, a su vez, carácter auxiliar o preparatorio.

✓ De la norma anti-fragmentación de contratos y control al momento de celebrar contratos de ventas de bienes o servicios.

Para estos casos, Colombia firma un acuerdo de Instrumento Multilateral propuesto por la OCDE en el año 2017. En el instrumento en su artículo 14 menciona que cuando una empresa de una jurisdicción lleve a cabo actividades en otra jurisdicción, o, cuando una o más empresas estrechamente vinculadas tengan contratos o realicen actividades no consideradas como auxiliares o preparatorios por un lapso superior a 30 días, se deben presumir como un Establecimiento Permanente. Esto evitara que las compañías usen la modalidad de fragmentación de actividades para que no sea configurado como un Establecimiento Permanente.

✓ De las directrices para el tema de la titularidad de los intangibles.

No se refleja alguna modificación en consideración a la acción 1 del plan BEPS, aunque se resalta que la normativa de los precios de transferencia fue actualizada mediante el decreto 2120 del año 2017, siguiendo algunos lineamientos emitidos por la OCDE. Donde se observa que los intangibles, en el ámbito de los precios de transferencia existe información de manera

muy general, la cual varía de acuerdo con interpretaciones de las cláusulas de los contratos y al grupo perteneciente, entre los cuales se mencionan:

- A) Zonas Francas.
- B) Jurisdicciones consideradas para Colombia como no Cooperantes o de baja o nula imposición.
- C) Jurisdicciones consideradas para Colombia como regímenes preferenciales.
- D) Entidades Controladas en el Exterior (ECE).

Si bien, el decreto 2120 del 2017 hace una mención muy general, no refleja de manera taxativa las directrices referentes al tema jurídico de la titularidad de intangibles.

- ✓ De la creación de normativas gravables para las Compañías Foráneas del Exterior.

Finalmente, en cuanto a la creación de una normativa para gravar los ingresos que se perciben por ventas de bienes o servicios a partir de la economía digital de Compañías Foráneas del Exterior; Colombia mediante la ley 1819 del año 2016, incorpora al Estatuto Tributario el Régimen de Entidades Contraladas en el Exterior (ECE), y se le da tratamiento tributario como una renta pasiva, la cual se introduce en la declaración de renta y complementarios (formulario 210 de la DIAN) un rubro para que los residentes colombianos que tengan inversiones en Entidades Controladas en el Exterior, diligencien la suma correspondiente a la totalidad de ingresos percibidos por estas entidades.

Así mismo, en concordancia con las recomendaciones de la acción 1 del proyecto BEPS, en cuanto a la economía digital, se encuentran gravadas con el impuesto de renta y complementarios, de acuerdo con el numeral 3 del artículo 884 del Estatuto Tributario, todos “los

ingresos derivados de la cesión, uso, goce o explotación de activos intangibles tales como marcas, patentes, formulas, software, propiedad intelectual e industrial y otras similares” obtenidas por el régimen de Entidades Controladas en el Exterior, sin embargo, las rentas provenientes de ventas digitales de bienes o servicios, no fueron incorporadas según las recomendaciones de la OCDE.

Acción 2: Neutralizar los Efectos de los Mecanismos Híbridos

De conformidad con el informe presentado en el proyecto de la OCDE (2015b, p9) denomina a los mecanismos híbridos como prácticas de aprovechamiento frente a las diferentes calificaciones que se le da a la renta entre las distintas jurisdicciones para reducir la carga impositiva.

La incoherencia entre los sistemas tributarios entre sí, nutren más la probabilidad de ocasionar una doble no imposición. De acuerdo con el informe de las recomendaciones de la OCDE, se considera pertinente dividir esta acción en dos partes.

En la primera parte, realiza recomendaciones para neutralizar los mecanismos híbridos y exige un desarrollo en los modelos de tratados entre jurisdicciones, lo cuales deben incluir:

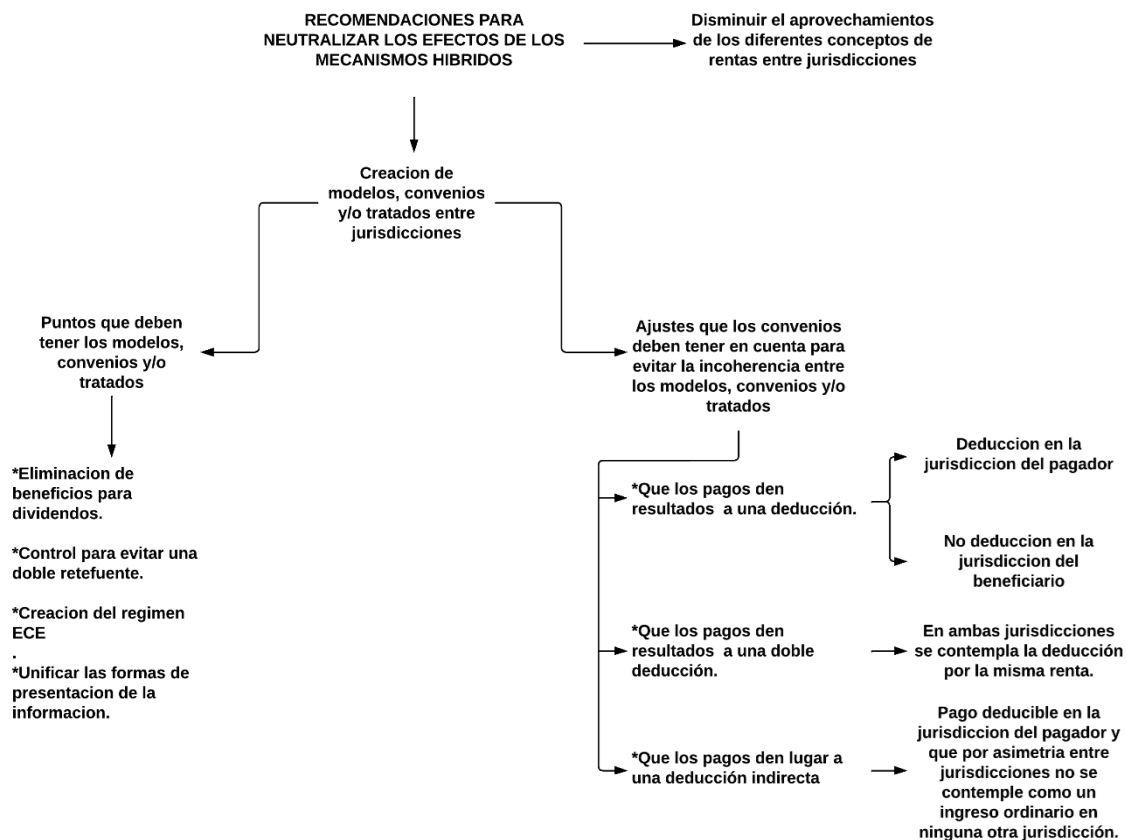
- i) La eliminación de beneficios en materia tributaria para dividendos.
- ii) La incorporación de un control en aras de impedir que se ocasione una doble retención en la fuente.
- iii) La creación normativa de un régimen para las Compañías Foráneas Controladas, con el objeto de que el inversionista, tribute bajo las leyes de su jurisdicción de origen.

iv) Consensuar y adoptar parámetros, requisitos y formas para la presentación de la información, con la finalidad de unificar un modelo entendible para todas las jurisdicciones.

Adicionalmente, también se destacan las recomendaciones para disminuir brechas en cuanto a las incoherencias de los tratamientos fiscales de los mecanismos híbridos. Se considera pertinente que para el ajuste, adopción o implementación de convenios se tenga en cuenta tres escenarios (figura 3):

Figura 3

Recomendaciones para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.



Nota. Adaptación del informe final de la OCDE que lleva como título “Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements” (2015b)

Adopción de la Acción 2 a la Normativa Colombiana.

Actualmente en la normativa tributaria colombiana, no se evidencia alguna adopción con respecto a la acción 2 del proyecto BEPS, considerando que las asimetrías pueden ser aprovechadas por grupos transnacionales que buscan una deducción en el impuesto de renta.

Acción 3: Refuerzo de la Normativa CFC

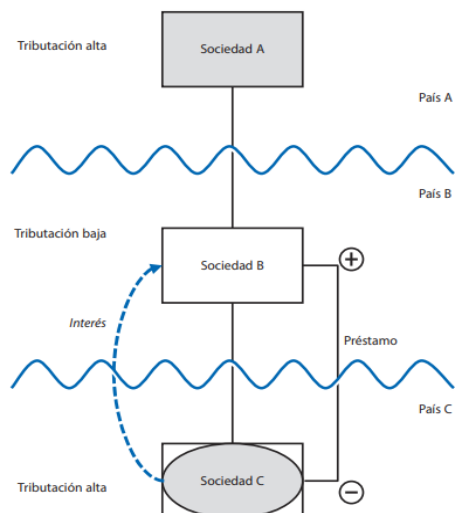
Para la OCDE (2016 a) pretende regularizar con esta acción el control sobre las Compañías Foráneas Controladas, y se proponen cinco módulos:

El primero resalta que las jurisdicciones deben definir dentro de su marco normativo las CFC o ECE, y generar pautas para darle este calificativo a las sociedades extranjeras.

Adicionalmente, la OCDE (2016 a) considera recomendable introducir una normativa anti-híbridos para que se valoren los movimientos transaccionales intragrupal y sean tenidos en cuenta para la determinación de un gravamen de renta. Considérese el siguiente supuesto planteado por la OCDE (figura 4):

Figura 4

Norma modificada anti-hibridos.



Nota. Estrategia de préstamo y tratamiento de intereses entidades de un mismo grupo. Tomado de *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Accion 3 – Informe final 2015, proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (P 25), por OCDE (2016 a).

El supuesto planteado por la OCDE menciona que la sociedad A ubicado en un país, la cual posee la completa titularidad de acciones de la sociedad B ubicado en el país B, y a su vez, la sociedad B, tiene la completa titularidad de las acciones de la sociedad C en el País C.

Entiéndase que las sociedades A y C, son empresas ubicadas en jurisdicciones con alta tributación y transparencia fiscal, por el contrario, la sociedad B ubicada en una jurisdicción de baja tributación y posiblemente de baja cooperación.

Al realizar un crédito intragrupo, entre la sociedad B a la C, se identifica que el pago de intereses de la sociedad C a la B, no es tomado en cuenta en la jurisdicción de la sociedad A. Por lo tanto, este quedaría excluido del cálculo de impuesto de renta.

El anterior supuesto, no quedaría cubierto, aunque se aplicase la acción 2, por lo que se hace importante implementar una estrategia de comunicación y convenios de traslados de la información.

Por otra parte, también se debe considerar la definición de control, cuya participación entre empresas sea al menos del 50%, que puede ser un control directo o indirecto.

El segundo módulo, plantea una recomendación referente a definir exenciones y crear umbrales mínimos, los cuales debe considerar lo siguiente

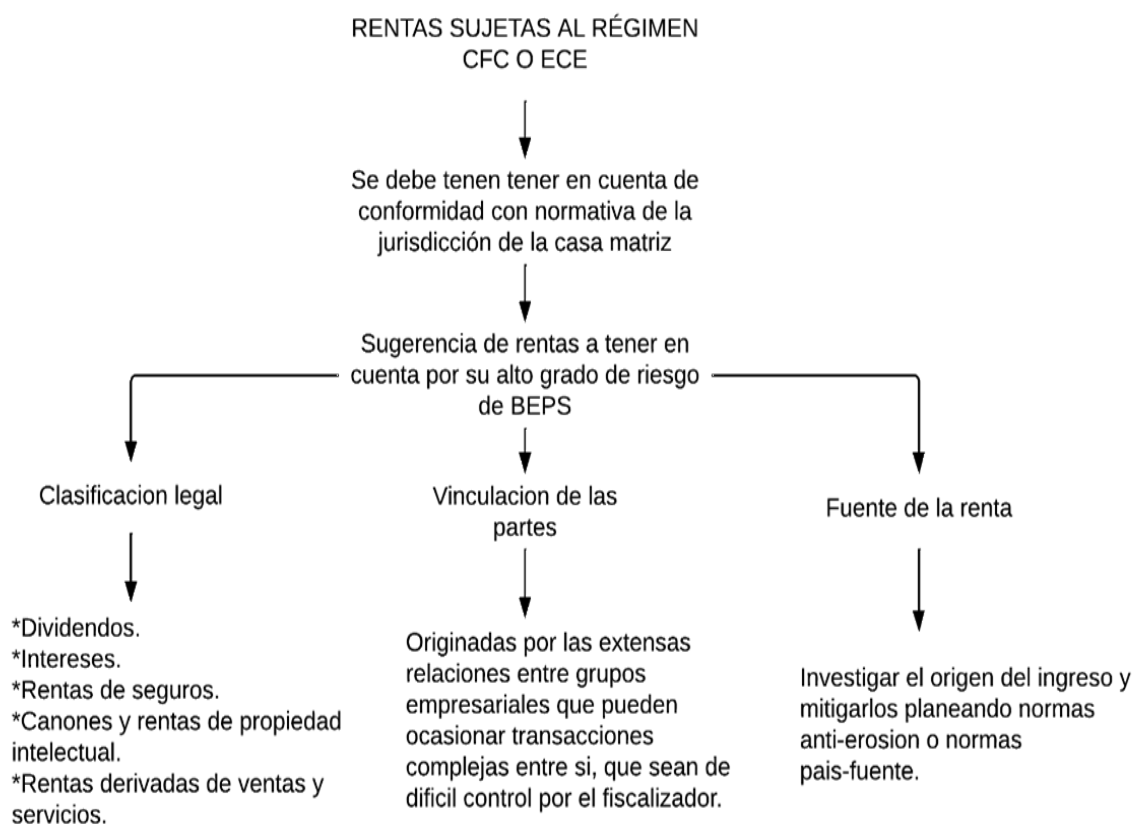
- i) Los topes donde se reflejen cuando aplican las normas ECE y cuando no aplican las normas ECE.
- ii) Los requisitos anti-abuso donde se obligue a llevar la normativa ECE hacia territorios con propósitos elusivos.
- iii) Exención de gravámenes al aplicar las normas ECE y las cuales solo sería de aplicación sobre las Sociedades Extranjeras Controladas, cuya residencia se sitúe en un país con un tipo de gravamen inferior al aplicable por la casa matriz.

El tercer módulo, comprende un requerimiento en la definición de rentas sujetas al régimen de Compañías Foráneas Controladas (CFC) o también llamadas Entidades Controladas en el Exterior (ECE). La OCDE sugiere cuáles son los conceptos de rentas más sensibles a BEPS, las cuales las divide en tres categorías, por clasificación legal, partes vinculadas y/o fuente de la renta.

El cuarto módulo, recomienda que, para la definición sobre la imposición de las rentas, las cuales deben basarse en la normativa donde se ubique la casa matriz. Para el caso de las pérdidas ocasionadas por el desarrollo de sus actividades, las Sociedades Extranjeras Controladas, deben limitarse a compensar sus propios beneficios, o bien, de otra sociedad del mismo grupo, ubicado en la misma jurisdicción.

Figura 5

Rentas sujetas al régimen CFC o ECE



Nota. Adaptación del informe final de la OCDE que lleva como título “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces” (2015c, p 46-48)

Finalmente, el quinto módulo, recomienda establecer normas para prevenir o eliminar la doble imposición a causa de la implementación de las normas CFC o ECE, las cuales la OCDE (2016 a, p67) menciona tres posibles situaciones en las cuales se puede presentar una doble imposición:

- ✓ Cuando la renta impuesta de la Sociedad Extranjera Controlada, también se encuentra sujeta al impuesto sobre sociedad extranjeras.
- ✓ Cuando las normas ECE resulten aplicables en dos o más jurisdicciones por concepto de la misma renta, y en la misma Sociedad Extranjera Controlada.
- ✓ Cuando la Sociedad Extranjera Controlada distribuya los dividendos a partir de una renta que ha sido atribuida por las normas ECE.

Adopción de la acción 3 a la normativa colombiana.

En el proceso de adopción de la acción 3 a la normativa tributaria colombiana, se encuentra que, con respecto al primer módulo referente a la definición de las Compañías Foráneas Controladas (CFC) fue adherido mediante la ley 1819 del 2016 en el estatuto tributario, definiendo a este tipo de régimen con las Entidades Controladas en el Exterior (ECE).

El artículo 882 del estatuto tributario, establece una serie de requisitos que permite definir a las entidades Controladas en el Exterior sin residencia fiscal en Colombia, serán sometidas a este régimen si cumple la totalidad de los siguientes requisitos:

- ✓ Cuando se encuentre subordinada de conformidad con el artículo 260-1 del estatuto tributario, es decir, cuando más del 50% de su capital pertenezca a la casa matriz de manera directa o indirecta.

✓ Cuando las entidades se encuentren bajo el control de uno o más residentes fiscales colombianos. Es importante considerar de manera adicional el artículo 10 del estatuto tributario, donde define la residencia fiscal para efectos tributarios.

✓ Se considerará sometida al régimen de Entidades Controladas en el Exterior (ECE), cuando la entidad tenga como domicilio una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición tributaria, o, una jurisdicción considerada por Colombia como un régimen especial.

Así mismo, se reglamenta en el artículo 883 del estatuto tributario, que las personas con residencia fiscal colombiana, que tengan en su posesión una participación mayor o igual al 10% de manera directa o indirecta del capital de un Entidad Controlada en el Exterior (ECE), serán sujetos obligados a tributar bajo el régimen mencionado.

Por otra parte, en la adopción del tercer módulo de la acción 3 de las BEPS, el estatuto tributario define la renta en su artículo 26, como todo ingreso susceptible de aumentar el patrimonio del contribuyente. Así las cosas, en el artículo 884, se mencionan las rentas pasivas sujetas al régimen de Entidades Controladas en el Exterior (ECE), considerando que las rentas pasivas con todos los ingresos obtenidos por el desarrollo de actividades que no requieren una dedicación o exigencia de trabajo para conseguirlo, entre los cuales se encuentran:

- ✓ Los dividendos o utilidades provenientes de asociaciones.
- ✓ Ingresos provenientes de la explotación de intangibles.
- ✓ Las rentas pasivas generadas por la enajenación de o cesión de activos.
- ✓ Ingresos por arrendamiento de inmuebles.

✓ Ingresos por la asistencia técnica, administrativa, ingeniería, arquitectura, científicos y demás servicios que sean prestados en una Entidad Controladas en el Exterior.

Adicionalmente, en el artículo 885 del estatuto tributario menciona que cuando la totalidad de los ingresos pasivos de la Entidad Controladas en el Exterior, son mayores o iguales al 80%, se presumirá que la totalidad de ingresos percibidos por la entidad, son rentas pasivas.

Dando continuidad con las recomendaciones de la acción 3, la adopción del módulo quinto, se puede observar en el artículo 892 del estatuto tributario, donde establece que, cuando una Entidad Controlada en el Exterior (ECE), haya realizado sus respectivos pagos de impuestos, por concepto de rentas pasivas, el residente fiscal colombiano que ejerza control sobre esta ECE, puede descontarse el impuesto pagado por la entidad y en la proporción de su participación, teniendo en consideración los parámetros del artículo 254 del estatuto tributario de la siguiente manera:

- i. Que solo se podrá descontar la proporción correspondiente de impuesto pagado sobre la renta pasiva en otra jurisdicción.
- ii. Que la deducción no podrá superar el monto del impuesto de renta y complementarios generado en Colombia.
- iii. Que, para descontarse el impuesto, la Entidad Controlada en el Exterior debe emitir un certificado, donde se revele la distribución de los dividendos y el impuesto pagado en la jurisdicción donde se encuentra la entidad.

Para el caso del cuarto módulo, su implementación se encuentra implícita al adoptar el primer módulo, donde se describen los sujetos sometidos al régimen de Entidades Controladas en

el Exterior (ECE) ya que las rentas atribuidas, se realizan de conformidad con la normativa colombiana. Adicionalmente, toda persona que perciba ingresos de las Entidades Controladas en el Exterior, debe incluirlo en el formulario de declaración de renta y complementarios para personas naturales (formulario 210) como medida de control para este tipo de rentas, sin embargo, la normativa colombiana no hace ninguna mención a la compensación por pérdidas de rentas ocasionadas por el desarrollo de actividades.

Finalmente, en cuanto al segundo módulo, no se evidencia la implementación de medidas anti-híbridas que logren abarcar un control total sobre los movimientos transaccionales intragrupal, pese a que este fue cubierto de manera parcial por el artículo 884 del estatuto tributario, existen más escenarios que la OCDE plantea y considera importante su adopción.

Cuadro 2

Adopción de la acción 3 a la normativa colombiana

Modulo	Recomendación BEPS	Adopción a la normativa nacional
Modulo 1	Definición clara de los CFC	Se adoptaron mediante la ley 1819/2016 en el artículo 882 del estatuto tributario, posee una definición clara y se acoge a las recomendaciones de la acción 3.
Modulo 2	Umbrales mínimos para la clasificación al régimen CFC	No se evidencia la incorporación de topes o umbrales mínimos para la clasificación del régimen CFC.

Modulo	Recomendación BEPS	Adopción a la normativa nacional
Modulo 3	Definición de rentas sujetas al régimen CFC	Se adoptaron mediante la ley 1819/2016 en el artículo 884 del estatuto tributario, se clasifican las actividades consideradas como rentas pasivas.
Modulo 4	Imposición de rentas de conformidad con la normativa de la casa matriz	Se encuentra implícito en la implementación del módulo 1.
Modulo 5	Eliminación de la doble imposición	Se incorpora mediante la ley 1819/2016 en el artículo 892 del estatuto tributario. Se reglamenta el descuento de impuesto pagados por la ECE en otra jurisdicción y se define el límite de la deducción conforme a la acción 3.

Nota. Comparación resumen de las recomendaciones de la acción 3 del proyecto contra las BEPS y la manera de implementación en la normativa de Colombia.

Acción 4: Limitar la Erosión de la Base Imponible por Vía de Deducciones en el Interés y

Otros Pagos

La OCDE (2016b) en su acción 4, centra sus recomendaciones en la generación de estrategias para regularizar los intereses resultantes de montos de deudas entre empresas multinacionales pertenecientes a un mismo grupo económico, y que, debido al gran número de

transacciones complejas que realizan entre sí, aumenta la probabilidad de que puedan evadir las restricciones sobre las deducibilidades de los intereses. En este orden de ideas, la OCDE ha identificado tres escenarios que pueden presentar riesgo de BEPS en esta área:

- ✓ Aquellas entidades que posicionan grandes niveles de deuda en jurisdicciones con altos niveles impositivos.
- ✓ Cuando los prestamos realizados entre entidades intragrupalas, tiene el objetivo de generar deducciones por concepto de intereses.
- ✓ Cuando los prestamos realizados entre entidades intragrupalas, tiene el objeto de generar una financiación de rentas exentas del impuesto.

Esta acción propone la implementación de un rango fijo, que permita la limitación de deducciones tomando como referencia el EBITDA, es decir, que se tendrá en cuenta como base, las ganancias antes de deducir interés, impuestos, depreciaciones y amortizaciones. Teniendo en cuenta la referencia para el cálculo de la deducción, la OCDE, adicionalmente recomienda implementar un límite fijo que se sitúe entre los rangos del 10% al 30%, el límite que establezca se considerara como el umbral máximo para que una entidad pueda descontarse impuestos por concepto de intereses.

Adopción de la Acción 4 a la Normativa Colombiana.

Mediante la ley 1819 del año 2016, se incorporó en el estatuto tributario, en su artículo 118 la subcapitalización, la cual pretendía generar límites en cuanto a la deducción por concepto de gastos financieros, como es el caso de los intereses.

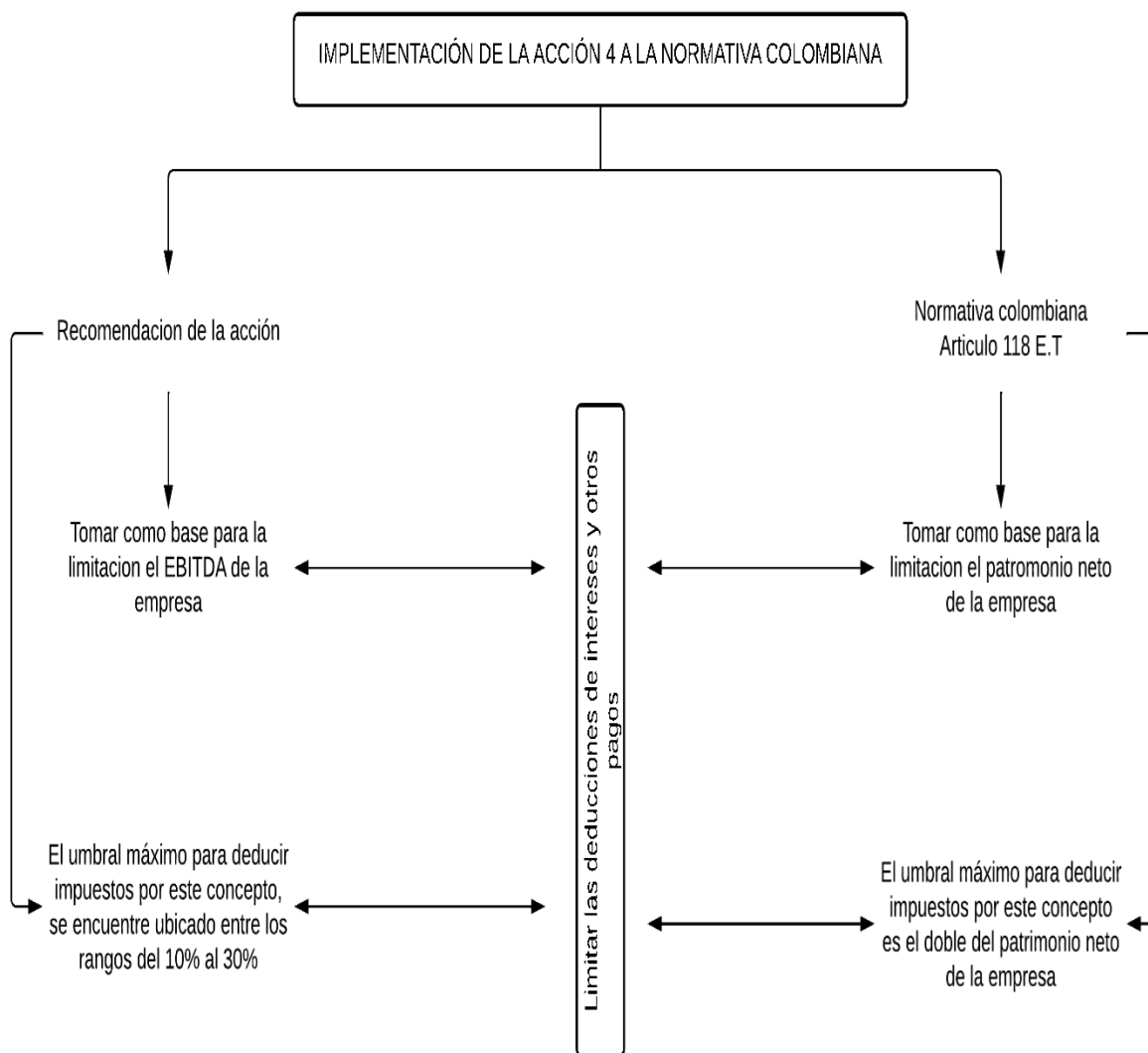
El artículo de la subcapitalización, contemplado en el estatuto tributario, menciona que los intereses solo podrán ser deducibles siempre y cuando estos no superen el doble del patrimonio líquido del contribuyente a 31 de diciembre del periodo fiscal inmediatamente anterior.

Al analizar la normativa colombiana, se identifica que existen limitantes para la deducción de los intereses, sin embargo, la realizar la comparación entre la metodología utilizada por el sistema colombiano y las recomendaciones planteadas por la OCDE, estas difieren, pues la norma nacional establece el límite con base a la situación patrimonial del contribuyente, mientras que la acción 4 propone tomar como referencia las ganancias obtenidas durante cada periodo, sin tener en cuenta las deducciones por intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones.

Adicionalmente, la normativa colombiana establece un rango fijo, partiendo que el límite es el doble del patrimonio líquido del contribuyente o entidad, sin embargo, al revisar la recomendación de la acción 4 del proyecto contra las BEPS, se propone que se estableciera un rango fijo para la deducción, equivalente entre el 10% al 30% de los intereses. Al compararlo, el límite de deducibilidad por concepto de intereses que implementa la normativa colombiana es irrisorio, pues no hay un control sobre los descuentos tributarios por este concepto.

Figura 6

Comparativo entre las recomendaciones de la acción 4 del proyecto BEPS y la normativa colombiana.



Acción 5: Combatir las Prácticas Fiscales Perniciosas, Teniendo en Cuenta la Transparencia y la Sustancia

Desde el año 1998 la OCDE en el informe que lleva como título *Competencia fiscal perniciosa: Un Problema Mundial Emergente* donde expuso con gran preocupación un auge de

políticas fiscales en ciertos regímenes que ofrecen beneficios tributarios y seguridad de la información.

La OCDE (2015c) considera bastante importante la identificación de los regímenes fiscales, y crear normas entre países que permitan estandarizar los criterios para la valoración y caracterización de un régimen preferencial.

La OCDE recomienda un consenso entre jurisdicciones que permita mejorar la transparencia y realinear la tributación sobre las rentas obtenidas, a causas de negocios transnacionales como consecuente de desarrollo de actividades que las genera. Por tal razón, la organización internacional contempla seis categorías de acuerdos o decisiones administrativas que buscan mejorar un intercambio espontaneo en la información, las cuales son:

- ✓ Que se realicen acuerdos con relación a los regímenes preferenciales.
- ✓ Que se realicen acuerdos para valorar los precios o márgenes de utilidad.
- ✓ Que se realicen acuerdos para consensuar la disminución de beneficios.
- ✓ Que se realicen acuerdos sobre los establecimientos permanentes.
- ✓ Que se realicen acuerdos sobre las practicas societarias internacionales.
- ✓ Considerar cualquier otro tipo de acuerdo futuro que la organización internacional considere pertinente.

Al analizar las recomendaciones de la acción 5, se concluye que las diferentes jurisdicciones deben mejorar la transparencia a partir de acuerdos que permitan el intercambio espontaneo o automático de la información fiscal.

Adopción de la Acción 5 a la Normativa Colombiana.

Colombia actualmente tiene firmado un Convenio sobre Asistencia Mutua de Intercambio de Información, la cual, se encuentra regulada por la ley 1661 del año 2013 con los países miembros de la OCDE, donde el convenio comprende el reporte de tres impuestos como lo son:

- ✓ El impuesto de renta o utilidades.
- ✓ El impuesto sobre las ganancias o capital.
- ✓ El impuesto sobre el patrimonio neto.

En la incorporación de la ley 1819 del 2016, la cual ingresó modificando el artículo 260 – 10 del estatuto tributario, se adicionó la reglamentación de los acuerdos anticipados de los precios, en consideración a la segunda categoría propuesta en la acción 5 del proyecto contra las BEPS, donde la entidad fiscalizadora puede celebrar acuerdo consensuados con los contribuyentes o entidades para la determinación de precios o márgenes de utilidad producidas por el desarrollo de actividades con compañías vinculadas. Cabe resaltar que dichos acuerdos pueden celebrarse de manera unilateral o pueden ser celebrados entre jurisdicción

En el reporte que lleva como título *Prácticas Tributarias Nocivas – 2021 Informes de revisión por pares en el Intercambio de Información sobre Resoluciones Tributarias MARCO INCLUSIVO SOBRE BEPS: ACCION 5* presentado por la OCDE (2021, p113) menciona que Colombia cuenta convenios internacionales que permiten el intercambio espontáneo de información al incluir:

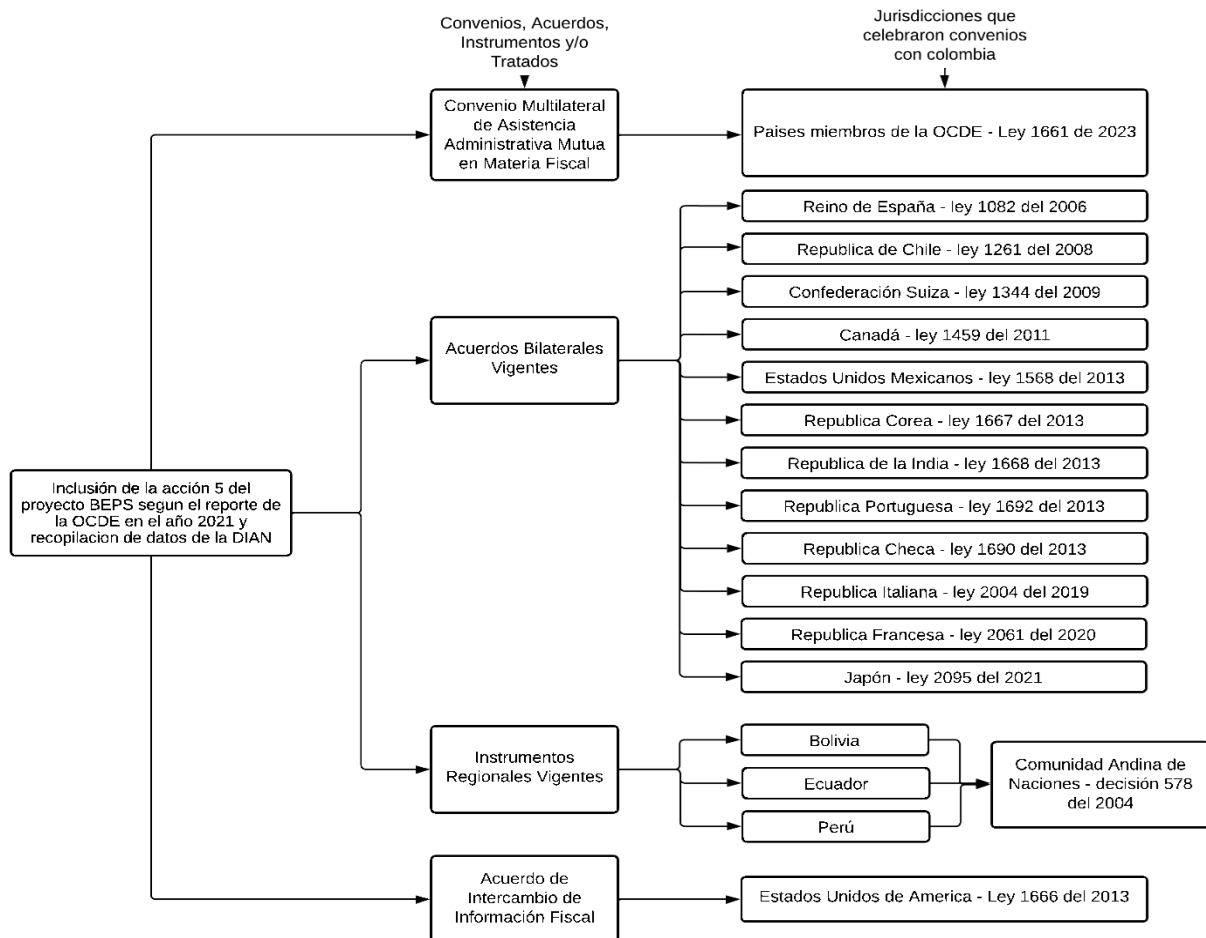
- ✓ El Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal.
- ✓ Acuerdos Bilaterales en vigor con 13 jurisdicciones.

- ✓ Instrumentos regionales vigentes con tres jurisdicciones.
- ✓ Acuerdo de Intercambio de Información fiscal con una jurisdicción.

Por lo tanto, la OCDE no realiza recomendaciones.

Figura 7

Relación entre el reporte de la OCDE en el año 2021 y los datos informativos de la DIAN en concordancia a la aplicación de la acción 5 del proyecto BEPS.



Nota. Adaptación resumen de las recomendaciones de la acción 5 del proyecto contra las BEPS y los Convenios Tributarios Internacionales según la DIAN.

Acción 6: Impedir la Utilización Abusiva de Convenios

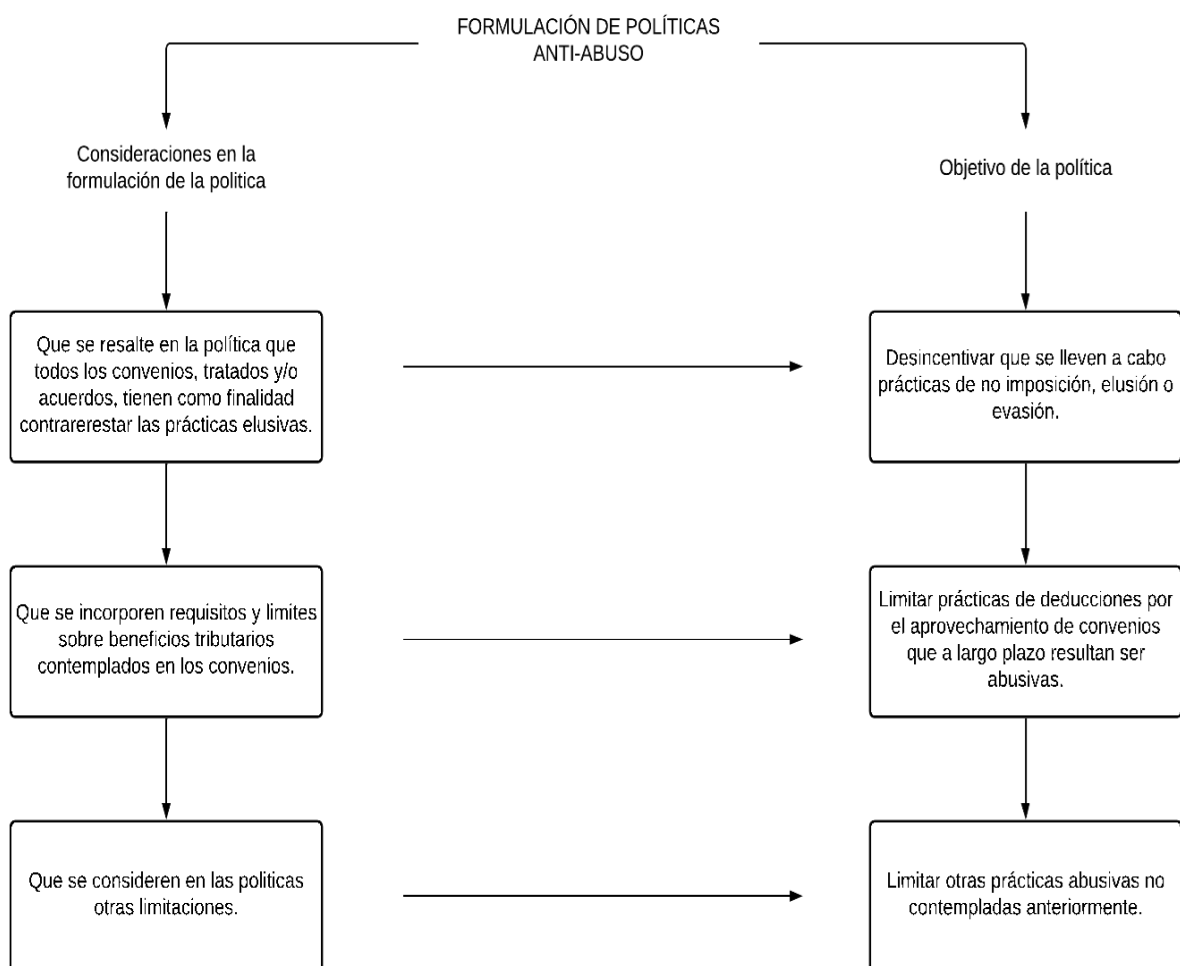
La acción 6 de la OCDE (2015d) se centra en la mitigación de las prácticas de “*teatry shopping*” que para la OCDE son una serie de estrategias para eludir impuesto de forma internacional, a partir de la utilización abusiva de convenios y tratados celebrados entre jurisdicciones, razón por la cual, la organización internacional, recomienda la adopción de estrategias que permitan crear políticas anti-abuso, con lo referente a los convenios.

Se debe tener en cuenta 3 aspectos importantes al momento de proceder con la formulación de las políticas anti-abuso:

- ✓ Exponer el convenio de manera clara y explícita, mencionando que los convenios, tratados y/o acuerdos celebrados entre estados tiene por objeto mitigar y en lo posible anular toda oportunidad de no imposición, elusión, evasión y demás prácticas que con lleven a no pagar impuestos.
- ✓ La incorporación de unos requisitos específicos en los modelos de convenios tributarios para aplicar a ciertos beneficios y la mención de un límite en el uso de estos, que serán como unas políticas anti-abuso.
- ✓ En el convenio se recomienda tener en cuenta otras prácticas abusivas, que no quedarías cubiertos por los requisitos específicos en la implementación de inciso anterior.

Figura 8

Formulación de políticas anti-abuso.



Nota. Adaptación del informe final de la OCDE que lleva como título “*Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales*” (2015d)

Adopción de la Acción 6 a la Normativa Colombiana.

Actualmente en la normativa colombiana, no se refleja la adopción de la acción 6 del proyecto de BEPS. Se resalta la importancia de su implementación, considerando que Colombia

posee actualmente 13 convenios de doble imposición, lo cual, podría abrir una brecha en el uso abusivo de estos convenios.

Acción 7: Impedir la Elusión Artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente (EP)

La acción 7 del proyecto contra las BEPS, contempla la necesidad de una actualización sobre la definición de Establecimiento Permanente para disminuir y prevenir la posibilidad del uso abusivo de umbrales que beneficien a los contribuyentes en el no pago de impuestos. Por lo tanto, esta acción, indica el deber de desarrollar modificaciones considerando las siguientes cuestiones que pueden ser consideradas como un riesgo de BEPS:

- i. Considerar mecanismos para impedir la elusión engañosa de los Establecimientos Permanentes.
- ii. Tener en cuenta que las entidades transnacionales pueden recurrir al uso de comisionistas y exenciones de actividades específicas, que pueden representar un riesgo de BEPS.

En consideración con lo anteriormente mencionado, la OCDE establece dos para evitar este riesgo de BEPS:

La primera recomienda modificar el modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, de tal modo, que permita reforzar las cláusulas de Establecimiento Permanente y confirmar el régimen perteneciente de la entidad.

La segunda propone que los cambios realizados en el modelo anteriormente mencionado se incluyan en el Convenio Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios.

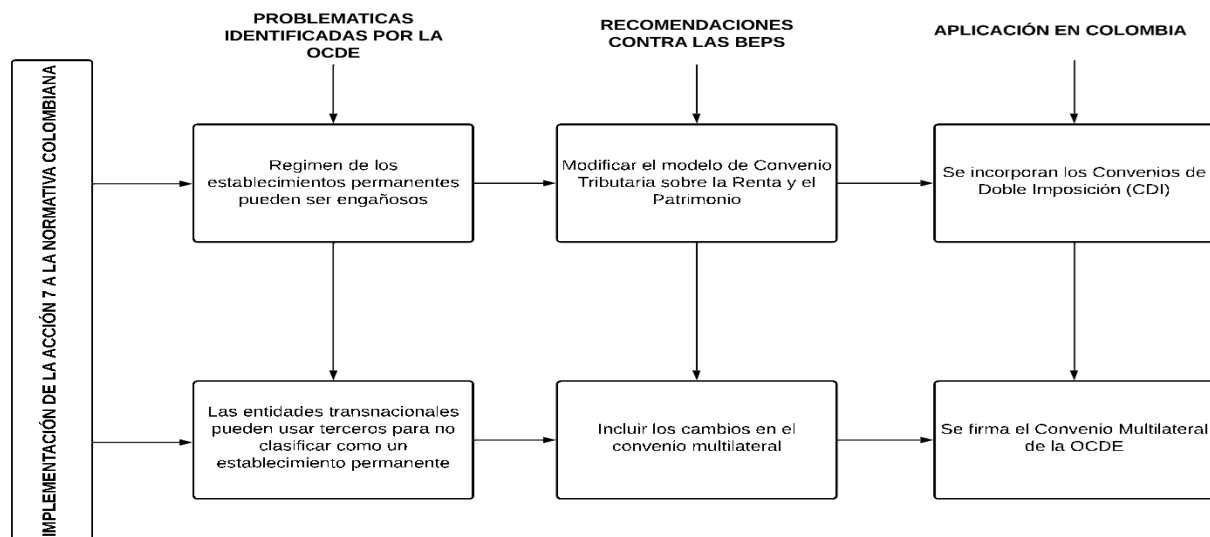
Adopción de la Acción 7 a la Normativa Colombiana.

En la normativa colombiana, se realizó la modificación de los Convenios de Doble Imposición en noviembre del año 2017, de conformidad con la acción 7 del proyecto contra las BEPS, se identifica el reforzamiento de las cláusulas de definición de Establecimiento Permanente y se confirma el estado de la calificación de la entidad al régimen, a partir del cruce de la información en los Convenio de Doble Imposición.

Así mismo, Colombia firmó el Convenio Multilateral de OCDE, en aras de prevenir las BEPS, dicho convenio fue modificado con la introducción de las medidas recomendadas en la acción 5.

Figura 9

Comparación de las recomendaciones de la acción 7 y la implementación a la normativa colombiana.



Nota. Adaptación resumen de las recomendaciones de la acción 7 del proyecto contra las BEPS y la implementación al sistema tributario colombiano.

Acciones 8, 9 y 10: Asegurar los Resultados de los Precios de Transferencia están en Línea con la Creación de Valor

Como consecuencia al auge de las operaciones comerciales intragrupo y la intensificación de estos en el mundo, la ODCE (2016c) considera importante la implementación de acciones que permitan contrarrestar el riesgo de BEPS por la errónea aplicación de normativa sobre los precios de transferencia, causados por una desalineación en los estándares internacionales.

Las recomendaciones en cuanto a los precios de transferencia que, debido a su complejidad, se divide en tres acciones conjuntas.

Acción 8: Recomendaciones para el tratamiento de intangibles en los precios de transferencia.

Acción 9: Recomendaciones para el tratamiento de capitales en los precios de transferencia.

Acción 10: Recomendaciones que permitan considerar otras transacciones que pueden sufrir un alto riesgo de BEPS.

Adopción de las Acciones 8, 9 y 10 a la Normativa Colombiana.

En concordancia con la aplicación de las acciones 8, 9 y 10 del proyecto contra las BEPS planteado por la OCDE, se identifican dos cosas:

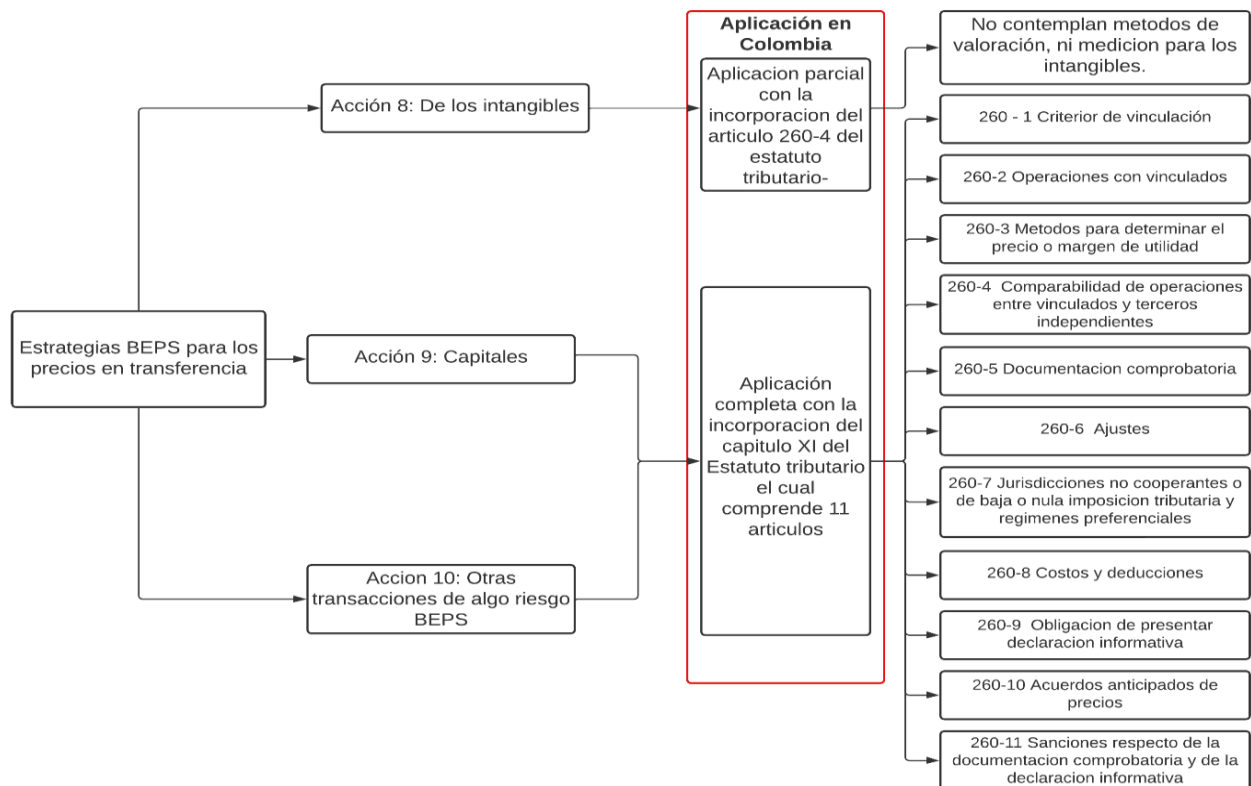
La primera tiene que ver con lo referente a la aplicación de la acción 8, pues no se evidencia una normativa específica relacionada a los precios de transferencia de los intangibles, pese a que en el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, se incorporan criterios para comparar operaciones entre entidades vinculadas, se menciona que las operaciones son comparables siempre y cuando no existan diferencias significativas entre ellas. Para el caso de los intangibles, los elementos pueden ser comparables y medibles con otros elementos dentro de esta misma clasificación.

Es importante recordar que la OCDE menciona que la difícil valoración de los intangibles aumenta un riesgo importante de BEPS, por lo que, al analizar la normativa colombiana, se refleja la comparabilidad, pero no establece los métodos para su medición y valoración como lo recomienda la OCDE.

La segunda se relaciona con la adopción de la acción 9 y 10 al marco normativo colombiano, el cual su incorporación se dio mediante el capítulo XI del Estatuto Tributario, en el cual se centran estrategias, métodos, compensaciones, valoración y formas de presentación de la información en 11 artículos de este capítulo (*ver figura 10*) para mitigar el riesgo de BEPS en las entidades multinacionales.

Figura 10

Adopción de las acciones 8, 9 y 10 del proyecto contra BEPS a la normativa colombiana



Acción 11: Evaluación y Seguimiento de BEPS

La OCDE (2015e) considera importante que los gobiernos de las diferentes jurisdicciones trabajen en conjunto con la organización internacional, para recopilar, informar y evaluar datos estadísticos sobre los resultados arrojados por la implementación del proyecto contra las BEPS, y los cuales permitan ser analizados con posterioridad para incorporar mejoras.

La organización internacional destaca cinco indicadores de comportamiento de BEPS como lo son:

- Las tasas de beneficios en materia impositiva de entidades multinacionales, ubicación en jurisdicciones de baja imposición.
- Las tasas impositivas efectivas que pagan las grandes empresas multinacionales.
- La inversión extranjera directa.
- Clasificación de ganancias imponibles y no imponibles.
- Las obligaciones financieras intragrupalas o relacionadas con terceros.

En consideración con lo mencionado anteriormente, la organización internacional propone las siguientes recomendaciones

Primera recomendación: que los gobiernos preparen estadísticas de conformidad a los indicadores anteriormente mencionados. Se resalta que dichos datos estadísticos deben ser anonimizados.

- Segunda recomendación: que los gobiernos de las diferentes jurisdicciones emitan informes periódicos, donde se identifique los impactos sobre las BEPS.

- Tercera recomendación: que los gobiernos de las diferentes jurisdicciones acaten las herramientas analíticas e indicadores de BEPS emitidos por la OCDE.
- Cuarta recomendación: que los gobiernos de las diferentes jurisdicciones mejoren la información pública de las empresas, haciendo énfasis en las empresas multinacionales.
- Quinta recomendación: que los gobiernos de las diferentes jurisdicciones realicen de manera voluntaria mejoras a las BEPS.
- Sexta recomendación: que los gobiernos de las diferentes jurisdicciones, adelantes mayores investigaciones sobre el desarrollo de actividades de las empresas multinacionales por medio de la entidad fiscalizadora del país.

Adopción de la Acción 11 a la Normativa Colombiana.

En concordancia con la primera, segunda y sexta recomendación de la acción 11 del proyecto contra las BEPS, la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN) como entidad administradora de los tributos en el país, ha implementado mecanismos que obliga a los contribuyentes a reportar información fiscal, que posteriormente es recopilada por la administradora tributaria. En un promedio de 34 formularios, todo contribuyente debe leer la normativa y verificar que información está obligado a reportar en dichos formularios y formatos, entre los más relevantes a la acción 11 se encuentran:

- ✓ Información exógena.
- ✓ Impuesto sobre las ventas.
- ✓ Retención en la fuente.

- ✓ Declaración informativa de precios de transferencia.
- ✓ Declaración anual de activos en el exterior.
- ✓ Declaración por cambio de titularidad de la inversión extranjera directa y enajenaciones indirectas.
- ✓ Declaraciones de importación y exportación.
- ✓ Anexo a la declaración de rentas personas jurídicas – conciliación fiscal, formato 2516.

Por otra parte, con respecto a la tercera y quinta recomendación, se celebró el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes, emitido por la OCDE y firmado por Colombia en el año 2017, que, a su vez, complementa el artículo 260-5 del Estatuto Tributario que establece el informe país por país.

Finalmente, en consideración con la cuarta recomendación, no hay evidencia pública de información o datos estadísticos por parte de la autoridad tributaria que permitan identificar las empresas y las operaciones que estas realizan y representan un gran riesgo de BEPS.

Acción 12: Exigir a los Contribuyentes que Revelen sus Mecanismos de Planificación

Agresiva

La acción 12 de la OCDE (2016d) tiene la pretensión de aumentar la calidad de la información que se intercambia entre las diferentes jurisdicciones y mejorar la transparencia, por lo cual, hace la recomendación a las diferentes administraciones tributarias de que implementen regímenes de declaración obligatoria a los contribuyentes que permitan dar respuesta a nuevos riesgos de elusión, por lo que resalta que la información recopilada debe ser eficaz, clara y fácil de entender.

En ese orden de ideas, para el diseño y la implementación del régimen de declaración obligatoria, es importante considerar los siguientes principios que menciona la acción 12:

- Que la declaración sea de carácter obligatorio para el promotor y para el contribuyente.
- Que el mecanismo que se implemente le permita a la administradora tributaria cruzar información entre promotor y clientes.
- Que se implementen plazos para la presentación de la declaración obligatoria.
- Que se establezcan sanciones además de las no pecuniarias.

Adopción de la Acción 12 a la Normativa Colombiana.

Con lo referente a la adopción de la acción 12 a la normativa colombiana, no se refleja una inclusión sobre un régimen obligatorio que revele los esquemas de planeación fiscal agresiva.

Es importante mencionar que la acción 12 si fue considerada en la exposición de motivos a la ley 1819 del 2016, pero no fue aprobada por el Congreso de la República, según Ana María Rodelo publicó un artículo en la revista *Instituto colombiano de derecho tributario* donde menciona lo siguiente:

En el proyecto de reforma tributaria, Colombia propuso incorporar un Régimen de Revelación Obligatoria de Esquemas de Planeación Fiscal Abusiva o Agresiva. No obstante, la plenaria del Congreso no aprobó el proyecto bajo el argumento de ser inconstitucional, ya que lesionaba bienes jurídicos protegidos por el secreto profesional. Producto de tal debate, se suscitó el análisis de las disyuntivas de los modelos de revelación propuestos en la Acción 12 del Plan BEPS con el planteado en Colombia. Como resultado, se concluyó la inconstitucionalidad de la propuesta del proyecto de reforma tributaria por

violar no solo el secreto profesional, sino la libertad de empresa y el derecho a la no autoincriminación. (2018, p199)

Acción 13: Reexaminar la Documentación sobre los Precios de Transferencia

La OCDE (2016e) menciona que no desconoce, que cada jurisdicción posee un sistema tributario diferente, por tal razón, las reglas fiscales son muy variables de país a país, lo cual, ocasiona que los informes presentados contengan una serie de incoherencias entre sí. En aras de estandarizar la información que será posteriormente cruzada entre países, la organización internacional recomienda:

- Que se establezca la obligatoriedad en cada jurisdicción a que las empresas multinacionales diligencien un formato conforme al modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes por sus siglas en inglés (AAC), con información relevante y detallada sobre el desarrollo de las actividades económicas realizadas a nivel mundial y políticas de precios de transferencia. El archivo será denominado como *Archivo Maestro* y será estándar para todas las jurisdicciones.
- Que se establezca la obligatoriedad en cada jurisdicción a que las empresas multinacionales diligencien un formato con información relevante y detallada sobre las operaciones realizadas con compañías vinculadas. Dicho formato será denominado como *Archivo Local*.
- Que se establezca la obligatoriedad en cada jurisdicción a que las empresas multinacionales diligencien un informe donde consignen información completa, relevante y detallada, sobre los ingresos, ganancias, impuestos de renta generados, totalidad de activos, capital y cantidad de empleados y colaboradores. El informe deberá detallarse

país por país donde se encuentre desarrollando su propia actividad económica, o formen parte de un mismo grupo empresarial.

Adopción de la Acción 13 a la Normativa Colombiana.

En consideración con la acción 13 en Colombia mediante la ley 1819 del 2016, se modificó el artículo 260-5 del Estatuto Tributario, donde se obligan a las entidades multinacionales a suministrar toda documentación comprobatoria, producida por el desarrollo de sus actividades, información que alimenta los *Archivos Maestros* y los *Archivos Locales*.

Con respecto al reporte país por país, este fue adoptado en la normativa colombiana con la firma de Convenio de Acuerdo entre Autoridades Competentes (AAC) en la implementación de la acción 11 primera, segunda y sexta recomendación.

Acción 14: Hacer más Efectivos los Mecanismos de Resolución de Controversias

Dentro de las medidas para contrarrestar las BEPS la OCDE (2016f) considera pertinente que la implementación de estas medidas debe ser complementadas con la adopción de acciones que ofrezcan procedimientos amistosos para mejorar la resolución de controversias.

Estas acciones complementarias tienen por objeto la promoción de resolución de controversias en el momento de aplicar los Convenios de Doble Tributación, las recomendaciones propuestas en esta acción son las siguientes:

- Implementación de estándares mínimos para garantizar una efectiva solución de controversia sobre los convenios fiscales.
- El aseguramiento de la ejecución de buenas prácticas en concordancia con los convenios fiscales aplicados.

- Implementación de un mecanismo de supervisión, que permita garantizar que los compromisos adquiridos en el consenso se cumplan de acuerdo con el convenio aplicado.

Adopción de la Acción 14 a la Normativa Colombiana.

En consideración con las recomendaciones contempladas de la acción 14 en la normativa nacional se identifica lo siguiente:

- Que mediante la adopción del Instrumento Multilateral firmado por Colombia el 9 de junio del año 2017, el cual tenía por objeto principal modificar los Convenios de Doble Imposición en Rentas y Capitales, se introdujo las diversas recomendaciones para contrarrestar las BEPS.
- Que no se evidencia la publicación de procesos, datos, reglamentación con la finalidad de un procedimiento amistoso entre jurisdicciones al momento de celebrar convenios que tengan que ver con tributos.
- Que no se evidencia la delegación verificadora para la supervisión del cumplimiento conforma a los acuerdos firmados.

Acción 15: Desarrollar un Instrumento Multilateral que Modifique los Convenios Fiscales Bilaterales

Uno de los grandes retos que tiene la OCDE es disminuir los riesgos de traslado y la erosión de base imponible, razón por la cual, dentro de su acción 15 propone la adopción de convenios que permitan a los diferentes sistemas tributarios de cada jurisdicción a adaptarse a los cambios de la globalización.

Como consecuencia a lo anterior, esto implica la obligación de que los convenios vigentes muten, y se adapten de conformidad con el Instrumento Multilateral propuesto por la OCDE en el año 2016.

Adicionalmente, se aclara que, todos los convenios celebrados entre jurisdicciones, incluidos los propuestos por la misma OCDE, posterior a la adopción de esta acción, se celebraran en concordancia al Instrumento Multilateral.

Adopción de la Acción 15 a la Normativa Colombiana.

Para el caso de Colombia, la acción 15 del proyecto contra las BEPS fue adoptada con la firma del Instrumento Multilateral el 9 de junio del 2017 en Paris, Francia.

B. Reconocer los Mecanismos de Control Fiscal que Colombia Emplea con la Finalidad de Disminuir la Evasión y la Elusión Tributaria

De conformidad con el artículo 95 de la Constitución Política de Colombia, en su numeral 9 se hace mención a que todo colombiano o persona con residencia fiscal en el país, debe “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”.

Por otra parte, según los autores Torres y Zoila (2018, p43) consideran que, desde las perspectivas de los contribuyentes, no se ve muy relevante efectuar el cumplimiento de sus respectivas obligaciones en materia tributaria, por lo tanto, el contribuyente busca la implementación de estrategias para evadir las responsabilidades con el estado.

Así las cosas, y siendo coherente con la implementación del proyecto contra las BEPS de la OCDE, el cual Colombia inició su adopción desde el año 2015, también se han implementado

mecanismos cuya finalidad es ejercer controles y disminuir la probabilidad de evasión y elusión tributaria en el país.

Información Exógena

Nació mediante la ley 75 el 23 de diciembre del año 1986, donde el estado colombiano emite por primera una reglamentación para exigir a algunas entidades especiales, a que reporten información para realizar cruces y adelantar investigaciones fiscales. Actualmente la definición de información exógena dada por la DIAN es un poco más amplia:

Es la información presentada por personas jurídicas y naturales sobre operaciones realizadas con sus clientes, usuarios u otros que intervienen en el desarrollo del objeto social de la empresa, periódicamente a la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales – DIAN – a través de servicios electrónicos en cumplimiento de las resoluciones y especificaciones técnicas expedidas por el Director General.” (2021)

La entidad fiscalizadora resalta que este mecanismo permite controlar y disminuir la evasión tributaria, a partir de información que los mismos contribuyentes reportan, el cual da lugar a que el organismo realice cruces y verifique las transacciones realizadas entre los contribuyentes.

Es por esto, que de conformidad con la ley 2277 del año 2022, mediante la resolución 001255 del 26 de octubre del 2022, la DIAN establece quienes están obligados a reportar información exógena para la vigencia 2023.

- Cuando se desarrollen actividades de convenios o cooperación con entidades internacionales.
- Las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera.

- Las Bolsas de valores y comisionistas de bolsa.
- Las personas naturales que en el año 2021 o 2022, sus ingresos brutos superen los \$500.000.000 y que al sumar las rentas de capital y/o rentas no laborales superen los \$100.000.000.
- Los contribuyentes pertenecientes al Régimen Simple de Tributación (RTS) cuando sus ingresos en el año 2022 superen los \$500.000.000
- Las personas jurídicas cuyos ingresos en el año 2022 superen los \$100.000.000.
- Los contribuyentes responsables de practicar retenciones y autorretención en la fuente a título de renta, IVA y timbre durante el año 2022.
- Los contribuyentes que posean Establecimientos Permanentes.
- Los contribuyentes que celebren contratos de colaboración empresarial.
- Todas las entidades del estado.

Al analizar la presentación sobre el reporte de información exógena en el año 1986 donde solamente reportaban información algunas entidades especiales y entidades del gobierno, comparado con el año 2022, se puede notar que el estado colombiano ha ampliado el concepto de información exógena, obligando a más sectores empresariales a reportar dicha información con la finalidad de garantizar el recaudo y disminuir la evasión tributaria.

Facturación Electrónica

Mediante el decreto 2242 del año 2015, se reglamenta la facturación electrónica, como un mecanismo utilizado por vías tecnológicas, que permitan combatir el fraude, la evasión y el

contrabando. Posteriormente el modelo fue mejorando con la entrada en vigor de la ley 1819 del año 2016 donde se implementó una validación previa por el fiscalizador.

Más adelante por medio de la resolución 000042 del año 2020, se establece este mecanismo de carácter obligatorio, para que el hecho económico de lugar a impuestos descontables, o costos y gastos deducibles; adicionalmente mediante la resolución 001092 del 01 de julio del año 2022, menciona que todas las transacciones con montos mayores o iguales a 5 UVT deben emitir factura electrónica. Esta medida se empezó a aplicar a partir de 01 de febrero del año 2023.

En ese orden de ideas, el artículo 615 del Estatuto Tributaria establece que los obligados a facturar electrónicamente son:

- Los responsables de IVA.
- Los responsables del impuesto al consumo.
- Los contribuyentes con actividades económicas 1811, 1812 y 1820 que comprenden actividades de litografía.
- Los contribuyentes que en el ejercicio de su actividad económica desarrollen transacciones con bienes o servicios excluidos de IVA.
- Los contribuyentes que se acogieron al Régimen Simple de Tributación (RST).
- Las personas naturales que posean más de un establecimiento de comercio.
- Los contribuyentes que desarrollen actividades bajo la modalidad de franquicias, concesiones, regalías o cualquier otro sistema que tenga que ver con intangibles.

- Los contribuyentes que desarrollen actividades aduaneras.
- Los contribuyentes que superen los 3.500 UVT en consignaciones, depósitos o inversiones en entidades financieras.

Según los autores Jiménez, Et. Al (2021) mencionan que la implementación de este mecanismo surge como una necesidad de controlar las transacciones comerciales de los contribuyentes, así como también, verificar la proveniencia de sus ingresos en aras de disminuir la evasión fiscal y mejorar la gestión tributaria.

Registro Único Beneficiario Finales (RUB)

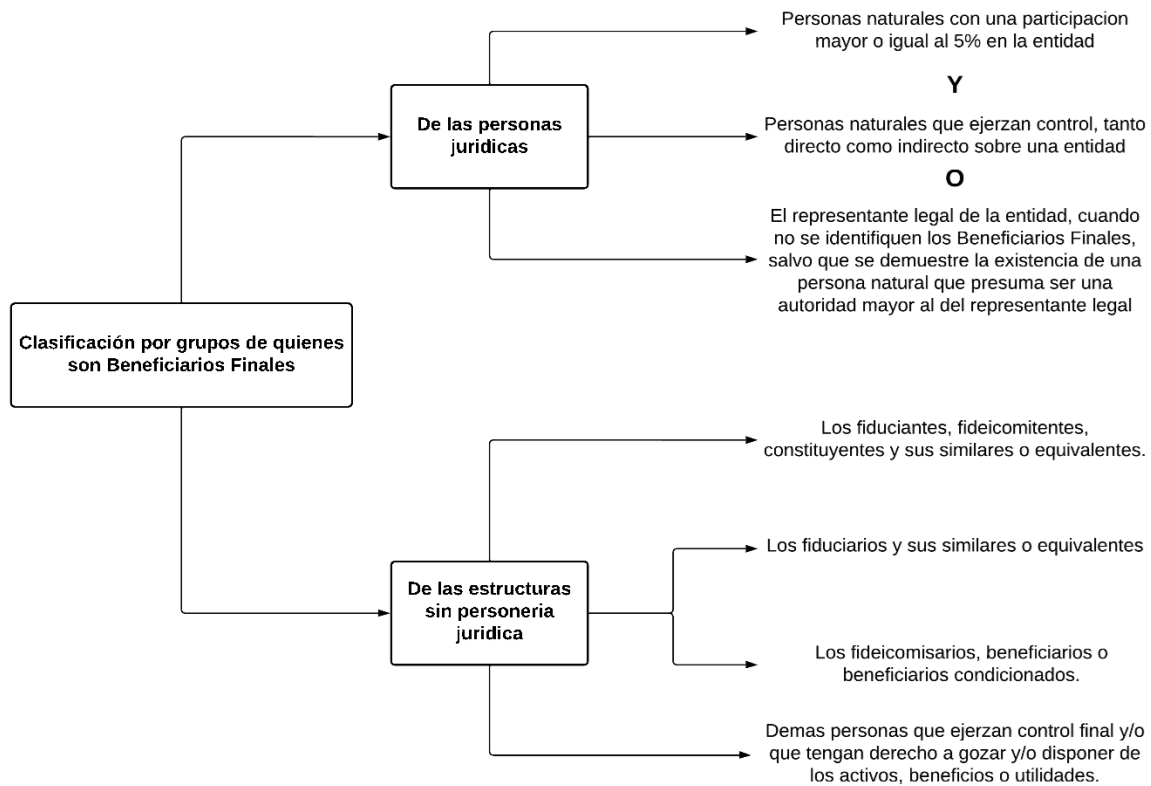
Mediante la resolución 000164 emitida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) el 27 de diciembre del 2021, la cual, segundo Lisandro Manuel Junco Rivera, menciona lo siguiente:

Esta normativa se expide con el propósito de contribuir en la lucha contra la corrupción, el lavado de activos, la financiación del terrorismo, la evasión fiscal, y en cumplimiento a las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional – GAFI y el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE.” (2021)

En dicha resolución se define quienes son Beneficiarios Finales, el cual los distribuye en dos grupos (*ver figura 11*)

Figura 11

Clasificación de los Beneficiarios Finales.



Nota. Adaptación resumen de la resolución 00164 de la DIAN “por el cual se reglamenta los artículos 631-5 y 631-6 del Estatuto Tributario” (2021, p1)

La información deberá reportarse en los formatos 2687 y 2688 de la DIAN y comprende lo siguiente:

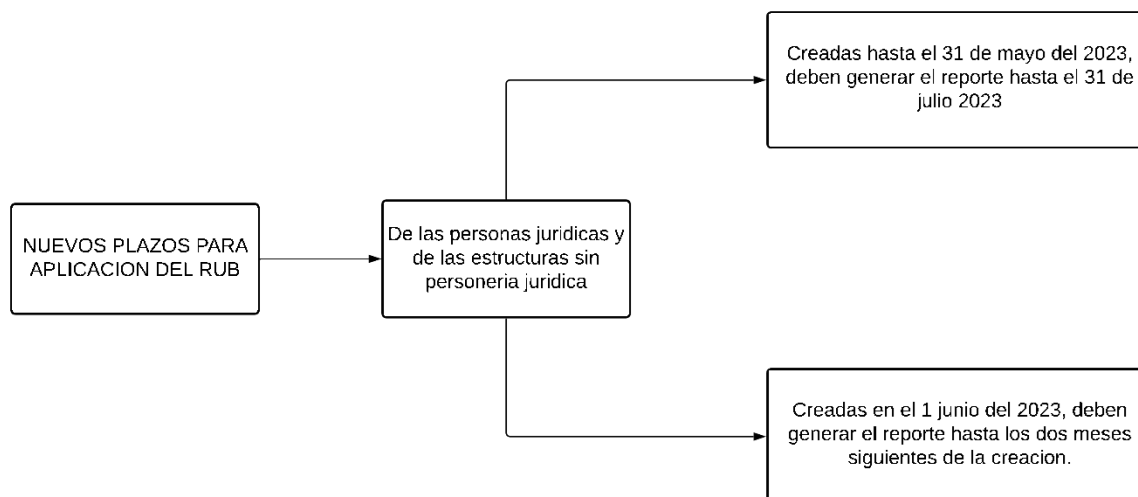
- Tipo de documento.
- Número de identificación y país de expedición.
- NIT o equivalente funcional y país de expedición.

- Nombres y apellidos.
- Fecha y país de nacimiento.
- País de nacionalidad.
- Ubicación.
- Criterios de determinación del Beneficiario Final.
- Porcentaje de Participación de la persona jurídica.
- Porcentaje de beneficios en los rendimientos, resultados o utilidades de la persona jurídica.
- Fecha en la cual tiene calidad de Beneficiario Final o existe la condición.
- Fecha en la cual se deja de tener la calidad de Beneficiario Final o existirá la condición.

De acuerdo con la DIAN en la citada resolución menciona que la medida empezaba regir el 15 de enero del año 2022, sin embargo, este fue aplazado y se publicaron nuevos plazos el 28 de septiembre del año 2022 en la resolución 001240 quedando de la siguiente manera:

Figura 12

Ampliación de plazos para aplicación de Registro Único de Beneficiarios Finales.



Nota. Adaptación resumen de la resolución 001240 de la DIAN “por la cual se modifican los artículos 10, 13 y el Anexo I – Anexo Técnico de la Resolución 000164 del 27 de septiembre de 2021” (2022, p3)

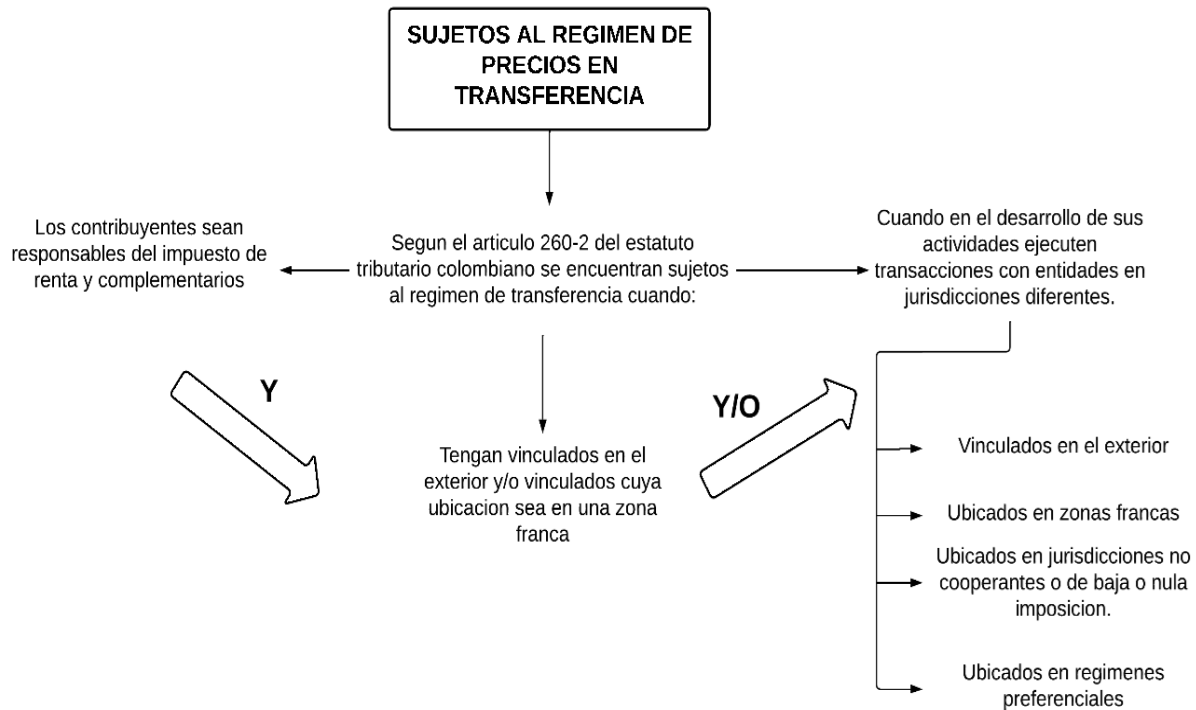
Declaración de Precios en Transferencia

La entidad fiscalizadora de Colombia el 21 de agosto del 2021, mediante la resolución 000072 fija el procedimiento para la presentación del formulario 120, en el cual se declara, de manera informativa, sobre los precios en transferencia como intangibles y tangibles, o la prestación de servicios a empresas vinculadas.

Cabe resaltar que la resolución anteriormente citada, nace con la finalidad de ejercer algún tipo de control en relación con el artículo 260-2 del Estatuto Tributario, y en la cual describe quienes están sujetos al régimen de precios en transferencia.

Figura 13

Sujetos al régimen de transferencia



Nota. Adaptación resumen del artículo 260-2 del Estatuto Tributario colombiano “Operaciones con vinculados”.

La declaración estará sujeta al formato 120 de la DIAN y deberá reportarse información como:

- Datos del declarante.
- Tipo de vinculación.
- Tipo de operación
- Código del país.

- Ciudad.
- Naturaleza de la operación.
- Monto de la operación
- Costo o deducción solicitado en renta.
- Monto del principal.
- Método utilizado.
- Indicador de rentabilidad de la operación.
- Margen o precio sin ajustar - positivo.
- Margen o precio sin ajustar – negativo.
- Margen o precio ajustado – positivo.
- Margen o precio ajustado – negativo.
- Valor del comparable.
- Global o segmentado.
- Tipo de ajuste.
- Tipo de rango.
- Valor mínimo o límite superior positivo.
- Mediana positiva.
- Valor Máximo o límite superior positivo.

- Valor mínimo o límite inferior negativo.
- Mediana negativa.
- Valor máximo o límite superior negativo.
- Parte analizada.
- Monto ajustado en renta.
- Reestructuración.
- Acuerdos de costos compartidos.

Declaración Anual de Activos en el Exterior

De conformidad con la ley 1739 del año 2014 surge la Declaración de Activos en el Exterior, el cual para la DIAN (2015) es un mecanismo que permite ejercer el control sobre los activos adquiridos en el exterior por parte de los contribuyentes. Posteriormente, la ley 2277 del 2022 modificó el artículo 607 del Estatuto Tributario fijando el contenido de la declaración y los sujetos obligados a declarar. El contenido de la declaración según el formulario 160 de la DIAN es el siguiente:

- Identificación del contribuyente.
- Valor del patrimonio en la jurisdicción donde se encuentren los activos a declarar.
- Valor de los activos poseídos de acuerdo con la jurisdicción donde se adquirieron.

Cabe resaltar que la declaración de activos en el exterior es únicamente de carácter informativo y están en la obligación de presentarla todo aquel contribuyente que adquiera activos en las jurisdicciones extranjeras y que la sumatoria de este supere los 2.000 UVT.

Declaración por Cambio de Titularidad

Mediante la resolución 000018 del 17 de agosto del año 2021, se fija la Declaración de Renta por Cambio de la Titularidad de la Inversión Extranjera Directa y Enajenaciones Indirectas. La cual, surge como una medida de control, que permite garantizar el pago del impuesto de renta sobre los cambios entre titulares sobre una determinada inversión, donde se hace obligatorio presentar dicha declaración cuando se dé lugar a la existencia de una cesión, enajenación o donación sobre una inversión en entidades del exterior con ubicación en Colombia, o, entidades nacionales ubicadas en Colombia y en el exterior, los inversionistas deberán pagar el impuesto producido por la transferencia de la titularidad de la inversión ante la DIAN.

En consideración con el artículo 326 del Estatuto Tributario colombiano y el artículo 1.6.1.13.11 del decreto 1625 del 2016 el cambio de titularidad de la inversión no quedaría suscrita, hasta que se presente el formulario 150 de la DIAN.

Conciliación Fiscal

Para la DIAN el formato 2516 o formato de Conciliación Fiscal, le permite conocer al fiscalizador a detalle, todos los valores consignados en la declaración de renta, razón por la cual, este formato es un anexo al formulario 110 y es parte integral de este, y se hace obligatorio para todos aquellos contribuyentes con ingresos mayores o iguales a 45.000 UVT.

En ese orden de ideas, en concordancia con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario y el artículo 1.7.1 al 1.7.6 del decreto 1625 del 2016 la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales,

emite la resolución 000051 del 20 de marzo del 2023 por la cual se reglamenta y se modifican algunos puntos del formato 2516 de la DIAN. La estructura del formato comprende:

- Información básica del contribuyente.
- Estado de la situación financiera, haciendo énfasis en el patrimonio.
- Estado de resultado integral, haciendo énfasis en la renta líquida.
- Impuestos diferidos.
- Ingresos y facturación.
- Activos fijos.

La pretensión de este formato es reflejar la realidad de la declaración de renta contenida en el formulario 110 y ejercer control sobre las transacciones nacionales e internacionales realizadas por la entidad que reporta.

C. Identificar las Ventajas y Desventajas de la Implementación del Plan de Acciones

Emitidos por la OCDE sobre el Proyecto BEPS.

El plan de acciones de las BEPS propone un cambio en el sistema tributario internacional, en base de la problemática de la erosión fiscal, donde se implementan las diferentes acciones que permiten un intercambio de información, poca conexión con las jurisdicciones no cooperantes y aplicación de normas así evitando empresas ficticias e impidiendo las prácticas de traslados de beneficios donde se provocan vacíos fiscales, implementando así las acciones para los diferentes países que se acojan a esta, ubicando igualitariamente las diferentes estructuras fiscales de los países y homogenizando esta modificación del sistema, queriendo optimizar los resultados que se estarían dando y que tan beneficioso se vuelve esto para los países, donde se busca identificar los

actos positivos y negativos de este plan de acciones teniendo en cuenta las coherencias impositivas internacionales, y con este se desea finalizar la desigualdad que existe entre los diferentes regímenes tributarios.

La efectividad del plan de acciones de la OCDE, se determinará por los resultados vistos de la implementación de estas, que para esto la mayoría de países deberán estar de acuerdo en su aplicación permitiendo obtener un efectivo resultado, para que este proceso sea aplicado en su totalidad y pueda mostrar efectos deberá ser una modificación más interna por cada miembro, la implementación del plan de acción permite la globalización legislativa, ya que esta no es muy aplicable por los diferentes jurisdicciones pero se hace de gran importancia mantener actualizado la legislación para un desarrollo objetivo permitiendo una mejor comunicación con los distintos países, el gobierno debe tomar medidas para incentivar la implementación de estas acciones, para que los contribuyentes estén más comprometidos a estos cambios tributarios y así luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

A continuación, se describe la ventaja y desventaja que podría tener cada plan de acción de las BEPS según su aplicación.

Acción 1: Abordar los Retos de la Economía Digital para la Imposición.

En la aplicación de esta acción se encontraron mejores resultados de los procesos del TIC, donde se ha homogenizado esta potencia y existen mejoras de los procesos comerciales en los sectores de la economía así obteniendo una innovación.

Teniendo en cuenta lo anterior mencionado se debe aclarar que la aplicación de esta acción es compleja, ya que intentar separar la economía digital de la economía física es difícil porque sería delimitar estas economías y dejaría una brecha entre estas.

Acción 2: Neutralizar los Efectos de los Mecanismos.

Para la aplicación de esta acción se debe tener en cuenta las recomendaciones para la neutralización de los mecanismos híbridos donde estas nos llevan a evitar los vacíos que existen en los tratados fiscales.

En esta acción no se identifica una ventaja y desventaja para Colombia ya que esta no está aplicada en el país

Acción 3: Refuerzo de la Normativa CFC.

Por las diferentes recomendaciones en módulos fundamentales donde se busca garantizar la implementación para los contribuyentes se les impida el traslado de rendimientos a entidades del exterior.

Lo positivo de esta acción es que se tendrá el control sobre las transacciones a entidades controlados en el exterior donde se verifica su respectivo pago de impuestos con el control fiscal.

La desventaja que se encuentra en la aplicación de la acción es su implementación parcial, donde se tiene vacíos que permitan al contribuyente realizar transacciones y evitar ese control.

Acción 4: Limitar la Erosión de la Base Imponible por Vía de Deducciones en el Interés y Otros Pagos Financieros.

Esta acción genera diferentes estrategias que permite poner límites a las deducciones para regularizar los intereses y otros pagos financieros.

Su desventaja es que Colombia no aplica esta acción según lo que la OCDE recomienda y esto hace que su aplicación sea irrisoria e inconsistente.

Acción 5: Combatir las Prácticas Fiscales Perniciosas Teniendo en Cuenta la Transparencia y la Sustancia.

Para esta acción se puede decir que su ventaja es evitar abusos excesivos a los convenios, lo que proporciona una transparencia con la información tributaria del país.

Al realizar esta estandarización para las prácticas fiscales, ocasionaría un límite para algunos países o cada país podría interpretar a su conveniencia este plan de acción.

Acción 6: Impedir la Utilización Abusiva de Convenios.

Cuando se implementa esta acción, las políticas antiabuso permite tener convenios más claros y no se busca no poder eludir impuestos, por otra parte, bajaría la utilización abusiva de estas y existiría mucho más control.

En Colombia no está aplicada esta acción lo cual es negativo, ya que es de suma importancia su implementación para lograr controlar los diferentes convenios que el país tiene.

Acción 7: Impedir la Elusión Artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente.

Cuando se aplica esta acción en los diferentes países esto logra disminuir arduamente con la elusión fiscal que muchas de las empresas con establecimientos fijos logran realizar durante su tiempo de productividad.

En esta acción no se halla una desventaja a través de su implementación en la norma Colombia ya que esta cumple con las recomendaciones

Acción 8,9 y 10: Asegurar los Resultados de los Precios de Transferencia están en Línea con la Creación de Valor.

La acción 8 es una normativa general y amplia que da lugar a diversas implementaciones, pero hay que considerar que esta no es aplicada en medición y valoración de intangibles los cuales son considerados activos muy volátiles

Acción 9 y 10: art 260- 1 a 11 ventaja: se contempla un amplio marco normativo específico para la acción 9 y la acción 10 donde se mencionan métodos estrategias comparaciones y más formas de presentación

La desventaja es que la normativa al ser tan amplia y extensa podría formar confusión con omisión involuntaria o desincentivar la creación de grupos transnacionales.

Acción 11: Evaluación y Seguimiento de BEPS

En la acción 11 del proyecto plan contra las BEPS se identifica que la ventaja es la recopilación de información donde el contribuyente logra ser consciente de las obligaciones que tiene y como darle cumplimiento a las mismas, evita que aquel contribuyente que no deseara cumplir con estas pueda identificarse más fácilmente y así sancionarlo de manera oportuna.

La desventaja que se encuentra es que, si su aplicación llegase a realizarse parcial o casi nula, impediría que se identifiquen los diferentes riesgos que llegasen a existir en las diferentes jurisdicciones y no se lograría un buen desarrollo de la normativa.

Acción 12: Exigir a los Contribuyentes que Revelen sus Mecanismos de Planificación.

Al aplicar esta acción se espera un mejor control, eficacia y eficiencia en la entrega de información lo cual daría como resultado una disminución de las BEPS de una forma organizada y complementada.

Colombia no genera la aplicación de esta acción ya que no fue aprobada por el Congreso de la República.

Acción 13: Reexaminar la Documentación sobre los Precios de Transferencia.

La ventaja de la reexaminación de la información consigue que cada jurisdicción de los países donde se aplica este plan de acción logre estandarizarse y evita la incoherencia en el traspaso de información.

En esta acción no se encuentra una desventaja ya que al momento de realizar la reexaminación de la documentación permitiría la igualdad de información fiscal lo que conlleva a un flujo correcto y oportuno de diferente material tributario a tratar como lo son los precios de transferencia.

Acción 14: Hacer más Efectivos los Mecanismos de Resolución de Controversias.

Para esta acción se ve pertinente decir que la implementación de esta permite tener mejores resultados al momento de proceder con los convenios ya que esto permite la buena práctica y supervisión de con las jurisdicciones de doble imposición, no se encuentra una desventaja en esta ya que en su aplicación no se encontraría alguna controversia y mejoraría el intercambio de información tributaria.

Acción 15: Desarrollar Instrumento Multilateral que Modifique los Convenios Fiscales Bilaterales.

Al realizar la aplicación de esta multilateralidad se lograría mejorar la concordancia de la información y así poder adaptarse más fácilmente a la globalización que busca a OCDE en los sistemas tributarios.

No se encuentra una desventaja para esta acción ya que su implementación es concorde a lo propuesto por la OCDE.

Finalmente se podría decir que con la implementación de estas acciones contra las BEPS el gobierno debe tomar una posición firme y tomar las medidas necesarias para que estas acciones se vean reflejadas en la jurisdicción, donde se debería fomentar una igualdad fiscal y un traslado transparente de información.

Se busca contemplar más alternativas para generar un impacto social, que lleve al contribuyente a aplicar las acciones y así obtener esa apertura económica que tanto se desea, donde se espera del gobierno beneficios para los mismos, teniendo en cuenta que la base fundamental para que estas acciones se vayan encaminando es la información precisa y exacta que se intercambian entre los países y lograr el enfoque adecuado.

Conclusiones

El plan de acciones de las BEPS busca un traslado de información transparente y eficiente donde se espera que la mayor parte de países se involucre en la implementación de estas acciones mediante el liderazgo de la OCDE, que permita disminuir las prácticas de elusión y evasión de los impuestos para así tener un desarrollo más ameno con la materia tributaria de cada país.

Por lo que se considera de suma importancia recibir los impuestos por todas las transacciones económicas nacionales e internacionales, lo cual permite mejorar internamente la situación financiera y lograr una competencia comercial, por esto hay que tener en cuenta que estas acciones se implementan con el fin de controlar todas aquellas operaciones económicas, evitando el poco traslado de información pero sin querer ocasionar dificultades en futuras inversiones extranjeras, se requiere implementar estrategias como lo son las acciones de las BEPS y las recomendaciones de cada acción ya que a pesar de los constates cambios que se tienen en las jurisdicciones, pero permiten una constancia e igualdad en estas.

Los gobiernos deben asumir con responsabilidad la implementación estas acciones, ya que a veces se dejan a un lado la importancia de la actualización de la legislación durante el tiempo ya que nos encontramos en la era de la tecnología y cada día la economía se va acogiendo a este y día a día se hace más difícil llegar a tener un control total sobre estos.

Como se ha visto en la investigación realizada la aplicación del plan de acciones contra las BEPS, mejora en diferentes ámbitos la materia tributaria del país, como se puede notar que la implementación de la mayoría de las acciones hizo cambios tributarios significativos donde se realizaron modificación mediante leyes, decretos lo que le ha permitido a Colombia ser parte del grupo de países de la OCDE.

También hay que tener en cuenta que Colombia no sigue algunas recomendaciones a pie de su letra para la aplicación de estas acciones lo que puede impedir u ocasionar tropiezos contra el fin que verdaderamente se está buscando.

Para finalizar se podría decir que esta investigación permitió tener el conocimiento de como Colombia a través del tiempo ha tenido cambios tributarios donde permite un traspaso de información transparente y eficiente pero no quiere decir que existan cosas para mejorar o tener cambios en ellas, se evidencia una falta de información la cual conlleva a que muchas de estas acciones estén aplicadas en Colombia de diferente manera a su recomendación, quedando con una futura investigación para realizar seguimiento de estas acciones y poder evidenciar si existen nuevos cambios y una mejora completa en la jurisdicción.

Recomendaciones

En el desarrollo del presente trabajo investigativo se pudo evidenciar el notable avance en materia normativa del sistema tributario colombiano con la finalidad de disminuir la evasión y elusión tributaria, sin embargo, pese a la evidencia de la implementación de algunas acciones del proyecto contra las BEPS se destaca la necesidad de adoptar las acciones restantes para aumentar los controles en materia tributaria, lo cuales, puedan permitir la prevención y mitigación del no pago de los tributos.

Se propone la implementación de una normativa anti-híbridos que permita ejercer control sobre capitales que pueden presentar un alto riesgo de BEPS, dicha normativa puede generar la desincentivación de invertir en jurisdicciones no cooperante o de baja o nula imposición tributaria.

Por otra parte, en cuanto a las deducciones por intereses y otros pagos, es recomendable que Colombia evalúe los límites de deducciones por este concepto, debido a que actualmente, en el marco normativo colombiano, los límites de deducciones de intereses son irrisorios comparados con lo que la OCDE.

Así mismo, es importante considerar la creación de mecanismos que impidan el uso abusivo de convenios internacionales; los cuales brindan beneficios a contribuyentes y puede generar a largo plazo un no pago de tributos.

Finalmente, es pertinente recomendar estrategias de medición y valoración para intangibles, debido a su volatilidad y difícil medición, representan un alto riesgo de BEPS, considerando que la normativa colombiana establece unos parámetros a nivel general, lo cual puede conllevar a una omisión o error sin dolo.

Referencias

- Acuña Peña, C. (2018). Acciones incluidas en el proyecto BEPS que tienen incidencia en personas naturales vinculadas a través de contratos laborales de movilidad internacional y en sus compañías empleadoras. *Revista de Derecho Fiscal*, 12, 7–26.
<https://doi.org/10.18601/16926722.n12.02>
- Álvarez González, D. (2019). *Normas anti-paraísos fiscales incorporadas con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su efecto tributario en el contribuyente*. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6693/1/T2900-MPTFI-Alvarez-Normas.pdf>
- Ariche, E. (2019). *Paraísos Fiscales y Medidas contra el Fraude Fiscal*. 21.
- Caïs, J., Folguera, L., & Formoso, C. (2014). *Investigación cualitativa longitudinal*. [https://books.google.com.co/books?id=oI6lBAAAQBAJ&pg=PA2&lpg=PA2&dq=cuaderno+metodologicos++52+pdf+gratis&source=bl&ots=3LpzreogMb&sig=ACfU3U2_0sVNVQET45Yuore7g0WYBdH6Kw&hl=es&sa=X&ved=2ahUKEwjOqeyXtYD5AhWNSDABHR8aCtcQ6AF6BAgXEAM#v=onepage&q=cuaderno meto](https://books.google.com.co/books?id=oI6lBAAAQBAJ&pg=PA2&lpg=PA2&dq=cuaderno+metodologicos++52+pdf+gratis&source=bl&ots=3LpzreogMb&sig=ACfU3U2_0sVNVQET45Yuore7g0WYBdH6Kw&hl=es&sa=X&ved=2ahUKEwjOqeyXtYD5AhWNSDABHR8aCtcQ6AF6BAgXEAM#v=onepage&q=cuaderno%20metodo)
- CARBAJO VASCO, D. (2015). El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial. *Crónica Tributaria*, 2015(154), 49–67.
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/ct/154_Carbajo.pdf
- Carolina Moncayo. (n.d.). *Información tributaria de 36 países ya está en Colombia – Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia*. Retrieved February 12, 2023, from <https://incp.org.co/informacion-tributaria-36-paises-ya-esta-colombia/>
- Charria, E., Daniel, L., Rosales López, F., Carlos, J., & Díaz, J. (2019). *ELUSIÓN, EVASIÓN Y PLANEACIÓN TRIBUTARIA A PARTIR DE ESTRATEGIAS QUE EMPLEAN PARAÍOS FISCALES. MONOGRAFÍA DE GRADO PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE ABOGADO*.
- Chavagneux, C., & Palan, R. (2007). *Los paraísos fiscales*.
- Chávez, J. (2014). Los paraísos fiscales y su impacto global en América Latina (México). *Revista CIMEXUS*, 9(2), 13–30.
- Congreso de la república. (2012). *Leyes desde 1992 - Vigencia expresa y control de constitucionalidad [LEY_1607_2012]*.
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html
- Corte Constitucional. (2019). *C-492-19 Corte Constitucional de Colombia*.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-492-19.htm>
- DIAN. (2013). *LEY 1661 DE 2013*. 27037(julio 16).
- DIAN. (2018). *Compilación Jurídica de la DIAN - Oficio 13819 de 2018 DIAN*.
https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_13819_2018.htm
- El Congreso de la República de Colombia. (2016). Ley 1819 de 2016. *Diario Oficial*, 1–186.
- El Congreso de la República de Colombia. (2019). *Ley 1950 de 2019 - Gestor Normativo -*

Función Pública.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=90283>

Estatuto tributario colombiano. (n.d.). Art. 260-7. *Jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales.* - Estatuto.co. Retrieved November 17, 2022, from <https://estatuto.co/260-7>

González, J. (2020). *UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MADRID PARAISOS FISCALES: ORIGEN, EVOLUCION Y SITUACION ACTUAL. ¿SE AVANZA REALMENTE HACIA SU DESAPARICIÓN? TESIS DOCTORAL.* <https://repositorio.uam.es/handle/10486/695984>

Godefroy, T. y Lascoumes, P. (2005). *El capitalismo clandestino: la obscena realidad de los paraísos fiscales.* Barcelona: Paidós.

Gomez, J. M. (2007). *Blanqueo Internacional de Capitales: Como detectarlo y prevenirlo.* Barcelona España: Ediciones Deusto.

Kjønnøy, P., & Gavrilova-Zoutman, E. (2021). *The way exchange of information impacts money laundering Empirical analysis on how exchange of information agreements impacts trade gaps between tax havens.*

Leservoisier, L. (1990). *Les Paradis Fiscaux.* 20.

Litwak, M. A. (2021). *Los paraísos fiscales e infiernos tributarios.*

López, A. (2020). *JURISDICCIONES NO COOPERANTES O DE BAJA O NULA IMPOSICIÓN Y REGÍMENES FISCALES PREFERENCIALES.*

Mendez Alvarez, C. E. (2011). Metodología - diseño y desarrollo del proceso de investigación con énfasis en las ciencias empresariales. In *The Axis Vertebra* (Vol. 9788847052, pp. 21–26). https://doi.org/10.1007/978-88-470-5232-1_3

MINISTERIO DE HACIENDA. (2016). *Exposicion De Motivos Ley Reforma Tributaria Estructural.* 206.

Ministro de Economía y Finanzas. (2002). Compromiso de Panamá para no figurar en la Lista de P.F. No Cooperativos. In *Ocde* (p. 4). <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2082504.pdf>

Monereo Pérez, J. L. (2008). Reforma Social Y Ética En Economía Política: La Teoría De Gustav Schmoller. *Temas Laborales*, 93, 11–76.

Navarro Lopez, L. A., & Osorio Patiño, E. M. (2023). *Conceptualización e Impacto Fiscal de los Precios de Transferencia en Colombia.*

NEWS, B. (2016). *¿como y cuando se inventaron los paraísos fiscales?* https://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/04/160408_historia_paraísos_fiscales_offshore_finde

OCDE. (2000). *Hacia una cooperación mundial en materia tributaria.* http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/03_HaciaCooperacion.pdf

- OCDE. (2013). *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* | OECD iLibrary. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/proyecto-de-la-ocde-y-el-g-20-sobre-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_24156108
- OCDE. (2014). *Proyecto BEPS*.
- OCDE. (2015). *Resumen informativo*.
- OCDE. (2017). *OECD releases latest updates to the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations - OECD*. <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-latest-updates-to-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>
- OCDE. (2019). 10 Preguntas sobre BEPS. *Ocde*. www.oecd.org/tax/beps.htm
- OCDE. (2021). *Base erosion and profit shifting - OECD BEPS*. <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- OCDE. (2022). *About - OECD BEPS*. <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#how>
- OECD. (2016). *Statement from OECD Secretary-General Angel Gurría on the “Panama Papers” - OECD*. <https://www.oecd.org/tax/statement-from-oecd-secretary-general-angel-gurria-on-the-panama-papers.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2021). *Transparencia Fiscal en América Latina 2022*. *Ocde*, 76.
- Quintero, M., Riaño, J., & Sánchez López, C. (2020). *Transparencia y desarrollo, el caso de los paraísos fiscales*. 179. https://ciencia.lasalle.edu.co/cgi/viewcontent.cgi?article=1010&context=recursos_bibliograficos
- Republica de Colombia. (1991). *Artículo 95 de la Constitución Política de Colombia*. <https://www.constitucioncolombia.com/titulo-2/capitulo-5/articulo-95>
- Rosenberg, J. M. (1989). *Diccionario de administración y finanzas*. Grupo editorial, Oceano.
- Shaxson, N. (2006). *Las islas del tesoro - Los paraísos fiscales y los hombres que le robaron al mundo*. 1999(December), 1–6.
- Stiglitz, J. E. (1985). The General Theory of Tax Avoidance. *National Tax Journal*, 38(3), 325–337. <https://doi.org/10.1086/ntj41792029>
- Towards Global Tax Co-operation. (2001). *Towards Global Tax Co-Operation*. <https://doi.org/10.1787/9789264184541-en>
- Villabona, J. O. (2022). *Plan BEPS y otros beneficios claves para una reforma tributaria progresiva*. Periodico UNAL. <https://periodico.unal.edu.co/articulos/plan-beps-y-otros-beneficios-claves-para-una-reforma-tributaria-progresiva/#:~:text=Colombia debe implementar con mayor,más regresivos de América Latina>
- Washington, D. C., & States, U. (2010). G20 Finance Ministers. *The Globe and Mail* (1936-Current), April, A18.

http://sfx.scholarsportal.info.cat1.lib.trentu.ca:8080/trent?url_ver=Z39.88-2004&rft_val_fmt=info:ofi/fmt:kev:mtx:journal&genre=unknown&sid=ProQ:ProQ%253Ahnpglobeandmail&atitle=G20+FINANCE+MINISTERS%253A+A+CREDITWORTHY+IDEA&title=The+Globe+and+Mail+%25281

*aplicación en Colombia Economía Digital - Negocio Streaming – Caso Netflix * Action 1 beps . Methodology application in Colombia Digital Netflix.* (2018). 23–89.

CARBAJO VASCO, D. (2015). El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial. *Crónica Tributaria*, 2015(154), 49–67.
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/ct/154_Carabajo.pdf

OCDE (2016b). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments Action 4 – 2016 Update InCLUSivE FrAmEwOrk On BEPS.*

OCDE. (2015c). *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.* <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267107-es.pdf?expires=1572718642&id=id&acname=guest&checksum=79829504C3D5A9089F6F5075652915EC>

OCDE. (2015d). *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.* <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264257085-es.pdf?expires=1572748738&id=id&acname=guest&checksum=AE7B0CCBE6955E3D40C7DE4EB5E535ED>

OCDE. (2016e). *BEPS Acción 13 – Informes país por país – Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país.* 1–20.
<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf>

OCDE. (2016a). *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.* <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267091-es.pdf?expires=1572748439&id=id&acname=guest&checksum=B15DB3E03D9C3C058068A64977718804>

OCDE. (2016d). *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.*

OCDE. (2016c). *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor- Informe Final.*

OCDE. (2016f). *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.* <https://www.oecd->

ilibrary.org/docserver/9789264258266-es.pdf?expires=1572749909&id=id&accname=guest&checksum=4ECCFC6E2D2B8E21DE3880F564EF99C4

- OECD/G20. (2015e). Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report. In *OECD Publishing*.
- OECD. (2015b). *Action 2, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, 2015 Final Report*. <http://www.oecd-ilibrary.org/content/book/9789264241138-en%5Cnhttp://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315291e.pdf?expires=1448370288&id=id&accname=guest&checksum=E806EE292594C2E1BE1931C328D44191>
- OECD. (2015a). *BEPS Actionpoint 1: Final Report*. <http://www.oecd-ilibrary.org.ez.urosario.edu.co/docserver/download/2314251e.pdf?expires=1429553838&id=id&accname=guest&checksum=446CDC8269DEAE27FEB0B6D9820B9960>
- Congreso de la republica. (2012). *Leyes desde 1992 - Vigencia expresa y control de constitucionalidad [LEY_1607_2012]*. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html
- Decreto 1625 de 2016 Materia Tributaria - Gestor Normativo - Función Pública*. (n.d.). 2016. Retrieved May 8, 2023, from <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=83233>
- Decreto 2120 de 2017 - Gestor Normativo - Función Pública*. (n.d.). 2017. Retrieved May 8, 2023, from <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=84780>
- Decreto 2242 de 2015 Nivel Nacional*. (n.d.). 2015. Retrieved May 8, 2023, from <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=67148&dt=S>
- DIAN. (2013). *LEY 1661 DE 2013*. 27037(julio 16).
- DIAN. (2023). *Resolucion 000051*.
- Directa, E., Indirectas, E., General, L. A. D., Unidad, D. E. L. A., Especial, A., Impuestos, D. E., En, A. N., Tributario, E., Tributaria, M., Que, C., Tributario, E., Directa, E., Indirectas, E., & Tributario, E. (2021). *000018 (17 feb 2021). 000018*, 2–5.
- El, I. Y., & Beneficios, T. D. E. (n.d.). *Convención Multilateral Para Aplicar Las Medidas Relacionadas Con Los Tratados Fiscales Para Prevenir La Erosión De Las Bases Imponibles Y El Traslado De Beneficios*. 2017, 2.
- Jimenez, P. A., Trespalcios, K., Lopez, B., & Serrano, N. (201 C.E.). *Analisis de la facturacion electronica y su impacto tributario en Colombia*. 1–23.
- Ley 1739 de 2015 - Gestor Normativo - Función Pública*. (n.d.). 2015. Retrieved May 8, 2023, from <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=60231>
- Ley 2277 de 2022 - Gestor Normativo - Función Pública*. (n.d.). 2022. Retrieved May 8, 2023, from <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>
- Ley 75 de 1986 - Gestor Normativo - Función Pública*. (n.d.). 1986. Retrieved May 8, 2023,

from <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=74173>

Ministerio de Relaciones Exteriores - Normograma [RESOLUCION 42 de 2020 DIAN - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales]. (n.d.). 2020. Retrieved May 8, 2023, from https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/resolucion_dian_0042_2020.htm

Nacionales, D. E. I. Y. A. (2022). RESOLUCIÓN No. 001092 (01. 001092(001092), 1–3.

Resolución 000164 de 27-12-2021.pdf. (2021).

Resolución 001240 de 28-09-2022.pdf. (2021).

Resolución 001255 de 26-10-2022.pdf. (2022).

Rodelo, A. (2018). La obligación de revelar esquemas de planeación fiscal agresiva o abusiva en el ordenamiento colombiano. *Tributario, Revista Instituto Colombiano de Derecho*.

Tributaria, M., & Tributaria, M. (2021). 000072) 11. 1–7.

Zoila, F. (2018). *Mecanismos anti evasion en Colombia*. 87(1,2), 149–200.

Zorro Pineda, S. L. (2019). APLICACIÓN DE MEDIDAS NORMATIVAS CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE FISCAL Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS PARA EL CASO DEL IMPUESTO DE RENTA EN COLOMBIA. *Universidad Nacional de Colombia*, 561(3), S2–S3.