

Universidad Internacional de la Rioja
Máster en Fiscalidad Internacional

**DIFICULTADES EN LA IMPLEMENTACION DEL
PLAN BEPS EN COLOMBIA**

Trabajo de fin de máster presentado por: Nidia Rocio Rodríguez Díaz

Titulación: Dificultades para la implementación del Plan BEPS en Colombia

Área Jurídica: Línea Fiscalidad Países Emergentes

Director: Yolanda García Calvente

Bucaramanga, Colombia

Septiembre 24 de 2015

INDICE DE CONTENIDOS

ABREVIATURAS Y SIGLAS	4
RESUMEN	5
1. INTRODUCCION	6
1.1 JUSTIFICACION	6
1.2 ANTECEDENTES.....	6
1.3 OBJETIVOS	7
1.4 METODOLOGIA	7
2. ANTECEDENTES Y ORIGEN DEL PLAN BEPS	8
2.1.1 Acción 1.Abordar los retos de la economía digital.....	10
2.1.2 Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.....	10
2.1.3 Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre CFC.....	11
2.1.4 Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.	11
2.1.5 Acción 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.....	11
2.1.6 Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenio.....	12
2.1.7 Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP.....	12
2.1.8 Acción 8. Intangibles.....	12
2.1.9 Acción 9. Riesgos y capital.....	13
2.1.10 Acción 10. Otras transacciones de alto riesgo.....	13
2.1.11 Acción 11. Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos.....	13
2.1.12 Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.	13
2.1.13 Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.....	14
2.1.14 Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.....	14
2.1.15 Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral.....	14
3. INCIDENCIA DEL PLAN BEPS EN REFORMAS TRIBUTARIAS COLOMBIANAS	15
4. DIFICULTADES EN LA IMPLEMENTACION DEL PLAN BEPS EN COLOMBIA	18
4.1 DISPARIDAD EN EL DESARROLLO DE LOS SISTEMAS FISCALES DE LA REGIÓN	18
4.2 CAPACIDAD OPERATIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	25
4.3 TRATAMIENTO FISCAL DE LOS INTANGIBLES.	28
4.4 RETOS DE LA ECONOMIA DIGITAL	30
CONCLUSIONES	33
BIBLIOGRAFIA	36
FUENTES JURIDICO TRIBUTARIAS	38

INDICE DE CUADROS

CUADRO No. 1 COMPARATIVO IMPUESTOS LATINOAMERICANOS	20
CUADRO No. 2 TASA DE IMPUESTO A LA RENTA - PAÍSES OCDE Y COLOMBIA.....	23
CUADRO No. 3 COMPARATIVO TARIFA GENERAL IVA.....	24

INDICE DE ANEXOS

ANEXO No. 1 RESUMEN REFORMAS TRIBUTARIAS ULTIMOS 15 AÑOS	40
ANEXO No. 2 UBICACIÓN GEOGRÁFICA DE COLOMBIA EN AMERICA	42
ANEXO No. 3 RECURSO HUMANO DIAN A 30/08/2014	43
ANEXO No. 4 RECURSO HUMANO DIAN POR RANGO DE EDAD	44

ABREVIATURAS Y SIGLAS

SIGLA O ABREVIATURA	SIGNIFICADO
ANALDEX	Asociación Nacional de Comercio Exterior. Corporación de carácter privado cuyo objeto es fomentar y fortalecer la actividad exportadora de Colombia, promover la imagen del país en el exterior, y apoyar el diseño y ejecución de las políticas de exportación nacionales. Así mismo, actúa como asesor de organismos nacionales e internacionales con el objetivo común de fortalecer las exportaciones e identificar medidas y servicios que faciliten el proceso de exportación de los productos colombianos.
BEPS	Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, conocido por sus siglas en inglés BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)
CNSC	Comisión Nacional del Servicio Civil. Es un órgano autónomo e independiente, del más alto nivel en la estructura del Estado Colombiano, con personería jurídica, autonomía administrativa, patrimonial y técnica, y no hace parte de ninguna de las ramas del poder público.
CISOE	Centro Internacional de Pensamiento Social y Económico
CTCP	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
DANE	El Departamento Administrativo Nacional de Estadística, es la entidad responsable de la planeación, levantamiento, procesamiento, análisis y difusión de las estadísticas oficiales de Colombia.
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas de Colombia
EP	Establecimiento permanente
MC OCDE	Modelo de Convenio para evitar la doble imposición y el intercambio de información, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
MINTIC	Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones de Colombia
NIIF	Normas internacionales de información financiera
PIB	Producto interno bruto.

DIFICULTADES EN LA IMPLEMENTACION DEL PLAN BEPS EN COLOMBIA

RESUMEN

El presente trabajo tiene como finalidad analizar las principales dificultades que debe contraponer Colombia en la implementación del Plan BEPS, cuyo objetivo principal es evitar la erosión de las bases imponibles, lo cual requiere efectuar diversos cambios principalmente en la normatividad referente a aspectos contables y tributarios. Precisamente es esta situación la que genera mayores dificultades, por cuanto entre los Estados se genera competencia al tratar de atraer nuevos inversionistas y con ello lograr satisfacer sus propias necesidades a través del incremento del recaudo de impuestos, así como la generación de empleo, entre otros aspectos. De igual forma, se analiza la incidencia de la capacidad operativa de la administración tributaria de Colombia en la implementación de nuevos controles, ya que al respecto se han pronunciado diversas personas, por cuanto la cantidad de funcionarios de la DIAN no es garantía de la eficiencia de los procesos de fiscalización de los tributos.

Palabras clave: Dificultades, Colombia, Plan BEPS

ABSTRACT

This paper purpose to analyze the main difficulties should counterpose Colombia in implementing the BEPS Project, whose main objective is to prevent the erosion of tax bases, which mainly requires making several changes in the regulations concerning accounting and tax issues. It is precisely this situation that generates more difficult, because competition among states is generated when trying to attract new investors and to achieve their own needs through increased tax revenue and employment generation, etc. aspects. Similarly, the incidence of the operational capacity of the tax administration of Colombia in implementing new controls is analyzed, as have spoken about different people, because the amount of DIAN officials does not guarantee efficiency the control

Keywords: Difficulties, Colombia, BEPS Project

1. INTRODUCCION

A pesar de no ser una recomendación expresa del proceso de adhesión de Colombia a la OCDE, en la actualidad este país adelanta la implementación del Plan BEPS, cuya ejecución no es de conocimiento público, precisamente por constituirse en una herramienta para el control de la evasión, sin embargo a pesar de la reserva existente es posible analizar las dificultades que debe afrontar para culminar exitosamente este proceso.

1.1 JUSTIFICACION

La implementación del Plan BEPS en Colombia debe superar las dificultades propias de este tipo de operaciones, sobre todo si dicho proceso conlleva a la modificación de la normatividad interna, lo cual repercute en el pago de impuestos y en el cumplimiento de las demás obligaciones de carácter tributario.

La ejecución de algunas acciones es únicamente de competencia de la OCDE, sin embargo aquellas acciones de mera competencia del Estado que decide aplicarlas en su jurisdicción deberá realizar cambios no solo en sus procesos sino también en sus reglas, sin que esto afecte la sana competencia, ya que la finalidad de dicho Plan es atacar la erosión de las bases imponibles y con ello incrementar los ingresos del Estado sin que su implementación por el contrario le genere decrecimiento de los mismos.

Por todo lo anterior dentro del presente proyecto se efectúa un análisis de las principales dificultades que acarrea aplicar dentro del territorio colombiano el Plan BEPS planteado por la OCDE.

1.2 ANTECEDENTES

La erosión de las bases para el cálculo de impuestos se ha constituido en uno de los principales focos de evasión y elusión tributaria, ya que el conocimiento de las normas internas permite a las compañías diseñar sus estrategias de planificación fiscal, aprovechando no solo los vacíos que presenta la legislación sino también utilizando los convenios y acuerdos que los Estados hayan suscrito.

Es por ello, que en el ejercicio propio de sus funciones la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ha diseñado una estrategia global a la que ha denominado Plan BEPS, con el objeto de que su aplicación en los países que la conforman y aquellos que voluntariamente desean usarla permita frenar la evasión tributaria a través de la erosión de las bases imponibles.

El Plan BEPS plantea controlar la evasión generada en la disminución de la base gravable a través de la ejecución de quince (15) acciones, cada una orientada a contratar un aspecto, es por ello que determina procedimientos específicos a

desarrollar ya sea por la OCDE o por el Estado que implementa dicho plan.

Desde el año 2013 Colombia viene adelantando las acciones necesarias para ser aceptado dentro del selecto grupo que conforma la OCDE, para lo cual debe cumplir una serie de requisitos y acatar las recomendaciones que le sean formuladas, por cuanto esta organización establece políticas económicas y sociales aplicables en países con similitud de condiciones.

1.3 OBJETIVOS

El objetivo principal del este proyecto es analizar las dificultades que debe afrontar Colombia en la implementación del Plan BEPS en Colombia, elaborado por la OCDE, teniendo en cuenta que a la par este país se encuentra adelantando el proceso de adhesión a dicha organización.

De igual forma, se plantean los siguientes objetivos específicos:

- Analizar la incidencia de la disparidad de los sistemas tributarios en Latinoamérica, respecto de la tributación colombiana.
- Examinar si es relevante la capacidad de la administración tributaria en la implementación del Plan BEPS en Colombia.
- Verificar si Colombia posee normatividad respecto del reconocimiento de intangibles en los estados financieros y de las operaciones de comercio digital.

1.4 METODOLOGIA

Respecto a la metodología, es preciso mencionar que se inicia con la consulta de las noticias relacionadas con las dificultades mencionadas en los objetivos específicos. Así mismo se verificó la legislación existente, así como los informes de rendición de cuentas presentados por la DIAN, como entidad encargada de la administración tributaria en Colombia.

2. ANTECEDENTES Y ORIGEN DEL PLAN BEPS

En el ejercicio de su soberanía, cada Estado, crea y establece sus propias leyes, dentro de las cuales hallamos, sin lugar a duda, los tributos o impuestos, ya que en muchos casos tienden a ser su única o principal fuente de ingresos, por lo cual es un deber que generalmente se halla plasmado en la Carta Política de cada nación como lo es en el caso de Colombia¹.

Sin embargo, en un ambiente globalizado como el actual, convergen numerosos ordenamientos tributarios en el proceso de interacción de los ciudadanos de múltiples naciones, por cuanto desde finales del siglo XX el proceso expansivo propiciado por la evolución de las tecnologías de la información y la comunicación, han facilitado la realización de diversas operaciones, principalmente mercantiles, ya que no se hace necesaria la presencia física para efectuar los intercambios.

Es entonces, cuando surgen incompatibilidades entre los ordenamientos tributarios, ya que no existe ningún tipo de norma internacional que obligue a los Estados a actuar de cierta forma generando así que un sujeto tribute en dos naciones por la misma operación o incluso que no pague ningún tipo de impuesto porque en los países de origen y destino se haya establecido algún beneficio que así lo impida.

De otra parte, los Estados también son libres de firmar acuerdos que faciliten las operaciones entre sus ciudadanos, situación que a su vez ha permitido el desarrollo, por parte de grandes empresas, de prácticas que en su conjunto se catalogan como planificación fiscal agresiva o lesiva, por cuanto crean empresas o establecen sucursales solo con el fin de obtener algún tipo de beneficio tributario, que de no existir tributarían en igualdad de condiciones a su competencia, lo cual a su vez se vería reflejado en la disminución de sus utilidades.

Los acuerdos bilaterales aplicados por los residentes de los Estados firmantes cumplen el objetivo de facilitar las transacciones entre ambas naciones, ya que en ningún momento la pretensión de los gobernantes al suscribir este tipo de pactos es disminuir la carga impositiva y con ello reducir los ingresos del país, por cuanto se verían seriamente perjudicados, ya que no podrían cumplir sus planes y programas de gobierno.

En principio, los beneficios planteados a través de un CDI pretenden que las operaciones sean gravadas en la justa medida, sin embargo, diversas empresas los han tomado como el instrumento ideal para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a Estados donde la tributación sea más baja, inclusive nula.

Contrarrestar la planificación fiscal lesiva requiere de los esfuerzos mancomunados de todos los Estados o por lo menos de un grupo significativo, ya que al ser libres en

¹ Constitución Política de Colombia, Capítulo 5, artículo 95: “9. *Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.*”

decidir y adoptar sus propias normas se requiere de la unión de los mismos y de esta forma frenar ese tipo de prácticas, por cuanto al igual que en el mundo empresarial los países también emprenden una carrera por atraer inversionistas que le permitan incrementar sus ingresos y de paso cumplir con otro tipo de objetivos sociales, como por ejemplo generar empleo, otorgan beneficios no solo de tipo tributario, sino que también permiten mantener en reserva sus transacciones y propiedades dentro de su jurisdicción.

Otra de las causas de la erosión de las bases imponibles se origina en la expansión a gran escala del comercio electrónico, ya que hoy día no se requiere el desplazamiento físico del personal del área comercial de la empresa para realizar la venta de cualquier artículo, tangible o intangible, lo cual en la mayoría de las transacciones dificulta establecer la jurisdicción tributaria de la misma, por razones de tipo organizacional, ya que la ubicación de matrices y subordinadas ha sido planificada por las multinacionales, precisamente con el fin de incrementar sus utilidades a través del traslado de beneficios.

Todo lo anterior ha generado inquietud en diferentes países, ya que las acciones para neutralizar la planificación fiscal agresiva requieren del compromiso del mayor número posible de naciones, ya que de lo contrario serían ineficaces.

La unión de los países no se ha originado únicamente para atacar las acciones anteriormente mencionadas, ya que si estudiamos los inicios de la OCDE², una de las organizaciones internacionales más influyentes, notaremos que se creó para promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo, por lo cual los impuestos corresponden únicamente a uno de los temas tratados por dicha organización.

Siendo la OCDE la agremiación más fuerte por el poder económico de sus miembros, le ha sido encomendada la tarea de crear un instrumento, específicamente un plan de acción orientado a detener la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios³.

El plan elaborado por la OCDE no solo identifica las acciones necesarias, sino también establece un plazo, los recursos y metodología para realizar las acciones allí plasmadas.

Dentro de las acciones previstas se halla la necesidad de diseñar modelos internacionales del impuesto aplicable a las sociedades, por cuanto este tema nunca ha sido abordado en los estándares de la OCDE ni por ningún tipo de organización a nivel internacional, por lo cual no se halla contemplado en los acuerdos bilaterales, ya que el modelo de convenio para evitar la doble imposición formulado por la

² La OCDE se halla conformada por 34 Estados, dentro de los cuales encontramos los países más industrializados y la Unión Europea. En la actualidad Colombia desarrolla el proceso de adhesión al igual que Rusia, Letonia, Costa Rica y Lituania. Además cuenta con la colaboración estratégica de Brasil, China, India, Indonesia, Sudáfrica. Sin embargo, también colabora con otras 60 naciones.

³ Tal solicitud fue plasmada en el informe "*Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (OCDE, 2013^a)*".

OCDE es el más aplicado a nivel mundial, incluso es el único modelo utilizado por la República de Colombia.

2.1 ACCIONES DEL PLAN BEPS

El Plan BEPS, contempla el desarrollo de quince acciones, cuya elaboración planteó un resultado esperado y una fecha límite para su ejecución, lo cual es presentado en forma resumida a continuación:

2.1.1 Acción 1. Abordar los retos de la economía digital.

El aprovechamiento de las tecnologías de la información en la expansión de los negocios ha originado una nueva tendencia denominada “economía digital”, en la que el desarrollo de un negocio no requiere de una estructura física, por cuanto a través de internet es posible comercializar diversos productos tanto tangibles como intangibles, facultando al demandante adquirir el bien o servicio desde cualquier lugar, por cuanto ni siquiera se requiere dinero físico. Todo ello, a su vez, ha permitido la presencia de una compañía en un Estado diferente al de su domicilio sin que esto le genere algún tipo de imposición, ya que este tipo de economía no se halla sujeta a la regulación existente.

En un contexto digital y globalizado, hoy día es posible tomar servicios que si retrocediésemos algunos años, se contemplaría su realización como parte de la ciencia ficción, por cuanto hoy día es posible acceder a servicios educativos desde cualquier lugar del mundo, incluso ya no es necesario desplazarse al consultorio del profesional de la medicina para acceder a un chequeo.

Abordar los retos de la economía digital requiere el desarrollo de un complejo trabajo en el cual se analicen los modelos existentes en diversos países, por cuanto esta tendencia hace parte de la globalización y por ende la consecución de resultados satisfactorios requiere de la participación de varios Estados, lo cual a su vez tiende a generar inconformismo, por cuanto gravar o no una operación constituye un derecho esencial del ejercicio de la soberanía, sin embargo es necesaria la participación global para garantizar una sana competencia entre los mismos Estados, por cuanto la falta de interacción entre los sistemas fiscales se ha constituido en el elemento esencial de la planificación fiscal desarrollada por grandes multinacionales a nivel mundial.

2.1.2 Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

La inexistencia de políticas coherentes en materia impositiva conlleva en algunos casos a la doble imposición que a su vez logra ser contrarrestada con la firma de acuerdos bilaterales, sin embargo esta falencia también puede ocasionar que en ninguno de los Estados involucrados la transacción sea gravada.

De igual forma, se brinda la oportunidad a que surjan mecanismos y entidades híbridas⁴, cuyo propósito es el acceso a los beneficios planteados en los convenios para evitar la doble imposición.

⁴ Tal solicitud fue plasmada en el informe “*Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (OCDE, 2013^a)*”.

En el desarrollo de esta acción participa la OCDE a través de la modificación del MC OCDE, así como también se requiere que cada Estado que voluntariamente aplique el Plan BEPS acoja las medidas a través de su propia normatividad.

2.1.3 Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre CFC.

A nivel internacional se ha detectado que la excesiva deducción de gastos de tipo financiero, en especial intereses, constituye erosión de la base imponible y un mecanismo para el traslado de beneficios, por cuanto la realización de créditos entre entidades vinculadas y no residentes, permitiendo así disminuir la base gravable y en muchos casos favorecerse dando aplicación a los convenios para evitar la doble imposición.

Teniendo en cuenta que cada Estado debe decidir si adopta o no los planteamientos del plan BEPS, como resultado de esta acción se espera plasmar una serie de recomendaciones relativas al diseño de normas de aplicación interna, como plazo se ha establecido el mes de septiembre de 2015.

2.1.4 Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

Si bien es cierto, cada Estado es libre de crear sus propias normas, por cuanto esta potestad hace parte del ejercicio de su soberanía, sin embargo, la adopción de reglas tributarias, en conjunto con otras naciones, no conlleva la pérdida de su poderío, ya que por el contrario le permitiría obtener los recursos que no ingresan a sus arcas por el aprovechamiento de “regímenes perniciosos” por parte de las empresas que han hecho de la planificación fiscal agresiva la mayor fuente de sus utilidades.

Como resultado se espera obtener las recomendaciones necesarias para que la normatividad de los Estados adoptantes facilite la erosión de la base imponible a través de las deducciones por conceptos de tipo financiero, como fecha límite se ha establecido el mes de septiembre del año 2015.

Así mismo, el plan BEPS pretende generar recomendaciones que permitan frenar la utilización de los créditos internacionales, generalmente con empresas vinculadas o con terceros, para incrementar las deducciones por concepto de intereses, lo cual a su vez debe estar estrechamente ligado a la normatividad de precios de transferencia, para lo cual se espera generar cambios en las directrices sobre este aspecto a más tardar en diciembre del año 2015.

2.1.5 Acción 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Esta acción no solo requiere de la participación de los Estados miembros de la OCDE sino de otros países, por cuanto en un mundo globalizado la interacción de

las naciones se da con independencia de la comunidades o entidades a las que pertenezcan.

El aprovechamiento de los beneficios otorgados por los convenios para evitar la doble imposición, por parte de residentes de terceros Estados ha generado la utilización de vehículos como por ejemplo las sociedades instrumentales para el desarrollo de planificaciones fiscales agresivas.

Para el desarrollo de la acción se requiere por parte de la OCDE analizar los regímenes de cada uno de los países que conforman la organización, posteriormente deberá ampliar la estrategia a los demás Estados, ya que de esta forma se garantiza la eficacia de la acción.

2.1.6 Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenio.

La falta de definiciones claras dentro del modelo de convenio de la OCDE ha facilitado la utilización de mecanismos híbridos para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, a través del fraccionamiento de las operaciones.

Para obtener los resultados esperados por esta acción se demanda cambios en el MC OCDE, de modo tal que las definiciones allí plasmadas brinden mayor claridad y cierre la brecha a las discrepancias que se presentan a la hora de su interpretación. Una vez concluido este proceso se necesita que la OCDE presente a los Estados las recomendaciones que le permitan frenar el abuso por la utilización del convenio.

2.1.7 Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP.

Como se ha mencionado en otras acciones es necesaria la adopción concertada de normas aplicables tanto a nivel interno como externo, por cuanto la ubicación o no de un establecimiento permanente, ha sido sujeta a mecanismos de planificación que incrementen en gran proporción las utilidades de la compañía, es por ello que se requiere unificación de criterios, ya que mientras existan naciones que faciliten estas prácticas su exterminación será más difícil.

En este aspecto se hace necesario realizar cambios por parte del Modelo de Convenio Tributario creado por la OCDE, por lo cual se ha fijado como límite el mes de septiembre de 2015 para la adopción de tales modificaciones.

2.1.8 Acción 8. Intangibles.

Se requiere una amplia definición de intangibles, ya que sus características dificultan su valoración, y en algunos casos ubicación, lo cual permite el traslado de los mismos entre los miembros de una organización, por cuanto tampoco existe una clara delimitación dentro de las normas previstas para precios de transferencia.

En esta materia no solo adelanta acciones la OCDE, ya que este problema afecta al mundo entero, ya que hasta hace unos años no existían unificación de directrices que en forma clara permitiera cuantificarlos y por ende reflejarlos en sus estados financieros, por lo cual este tema también hace parte de las NIIF.

Así mismo, se requiere que dentro de la normatividad prevista para los precios de transferencia se haga énfasis en los intangibles, lo cual a su vez implica modificación

del MC OCDE respecto a este tema.

2.1.9 Acción 9. Riesgos y capital.

Al igual que otras acciones, en esta también se recalca la necesidad de modificar la legislación prevista para los precios de transferencia y medidas especiales, ya que una de las prácticas usadas para la erosión de la base imponible es precisamente a través de la asignación de capital a los miembros del grupo empresarial, ya que de esta forma se reducen las utilidades y por ende los impuestos con el pretexto de trasladar beneficios a quien a través de su aporte de capital asumió los riesgos del negocio.

Dadas las pretensiones de esta acción se requiere que su ejecución sea coordinada con otras, específicamente las relacionadas con pagos financieros, tales como deducciones por pagos de intereses, lo cual a su vez implica la modificación del MC OCDE.

2.1.10 Acción 10. Otras transacciones de alto riesgo.

Al igual que la acción No. 9, su ejecución debe realizarse en conjunto con todas aquellas destinadas a contrarrestar los efectos de las deducciones financieras, ya que se ha convertido en vía efectiva para el traslado de beneficios a empresas ubicadas en lugares de baja o nula tributación. Por ende su desarrollo también demanda efectuar cambios en el MC OCDE.

Por todo lo anterior se colige que las acciones 8, 9 y 10 tienen como objetivo que desde la legislación se prevea la creación de valor como parte de los precios de transferencia. Así mismo, es necesario fortalecer las relaciones entre los Estados, garantizando la transparencia y el intercambio de información, ya que las bases de datos de que dispongan las administraciones tributarias deben contener la mayor cantidad de datos a nivel global.

2.1.11 Acción 11. Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos.

Como se mencionó con anterioridad, la disponibilidad de la información garantiza la ejecución de los planes previstos para contrarrestar la evasión y la elusión fiscal, por lo cual, también es conveniente la unificación de criterios a la hora de compartir y almacenar la información.

Como resultado se prevé la producción, por parte de la OCDE, de una serie de recomendaciones que brinden a sus miembros pautas claras a la hora de recopilar y analizar la información.

2.1.12 Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Es apenas lógico reconocer que las estrategias de planificación constituyen uno de los secretos mejor guardados por las empresas, ya que de ser revelados podrían ser utilizados en su contra por las administraciones tributarias y los gobiernos de los Estados, sin embargo, es a través de la legislación el mecanismo que hará posible el levantamiento de tal secreto.

Por lo cual el resultado esperado consiste en la expedición, por parte de la OCDE, de las recomendaciones pertinentes conexas a la elaboración de normas internas, que a su vez se relacionen directamente con los precios de transferencia.

2.1.13 Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

Sin la intención de redundar, esta acción también se concentra en el análisis de la documentación relativa a precios de transferencia, lo cual previsible, ya que la erosión de la base imponible se basa principalmente en la utilización de mecanismos que no se hallen regulados o cuya interpretaciones de lugar a confusiones. Por lo cual es necesario unificar entre los diversos Estados los modelos de declaración, ya que esto a su vez facilitará el intercambio de información.

El resultado de esta acción también contempla la preparación de recomendaciones referentes a precios de transferencia y normas internas.

2.1.14 Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

Dentro del MC OCDE se contempla la resolver las discusiones generadas en su interpretación en forma amistosa, sin embargo no se provee de las herramientas necesarias para adelantar este proceso, ni siquiera se suministran pautas para el uso del arbitraje, lo cual también impide el uso de este recurso.

Por todo lo anterior, la ejecución de esta acción demanda la modificación del MC OCDE, de modo tal que desde la firma del convenio los Estados reconozcan los procedimientos e instrumentos adecuados para solucionar las diferencias en las que incurran en el desarrollo de dicho tratado.

2.1.15 Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral.

Para su ejecución se requiere la participación de los Estados, por cuanto basados en la experiencia en el tratamiento de la erosión de las bases imponibles es un punto fundamental para la elaboración de un instrumento multilateral, además es necesario que los Estados también enmienden los convenios existentes de modo tal que faciliten la fiscalidad internacional.

La OCDE ha elaborado el Plan BEPS con el ánimo de garantizar el bienestar de sus miembros, sin embargo su ejecución requiere también de la voluntad de los mismos, así como de los Estados que aún no hacen parte de la organización, ya que en la medida en que más países participen en su desarrolla más pequeña será la brecha de evasión.

3. INCIDENCIA DEL PLAN BEPS EN REFORMAS TRIBUTARIAS COLOMBIANAS

En su afán de obtener los ingresos necesarios para la satisfacción de sus necesidades como Estado, durante los últimos veinte (20) años se han aprobado doce (12) reformas tributarias, lo cual nos permite evidenciar que en cada periodo presidencial dos (2) veces, en promedio, los mandatarios crean, modifican o adicionan los impuestos (Ver Anexo 1).

En la actualidad el Gobierno colombiano planea la presentación ante el Congreso de la República de una nueva reforma tributaria, en la que se prevé sean plasmadas algunas acciones correspondientes al Plan BEPS, lo cual será resuelto a través del análisis de la misma, ya que las autoridades competentes mantienen con total hermetismo la ejecución de dicho Plan.

Esta situación no es cuestionable, ya que el Plan BEPS tiene como fin ejercer control, para lo cual los entes facultados para el desarrollo de dicha tarea debe adelantar las acciones pertinentes garantizando la eficacia y eficiencia para lo cual es de vital importancia mantener en secreto sus estrategias.

A pesar de que el Plan BEPS se publicó en el año 2013, los Estados vienen adelantando sus propias acciones, para lo cual, como en el caso de Colombia se ha valido de reformas tributarias.

Por ejemplo, estableció lineamientos para la realización de transacciones con el exterior y modificó el régimen de precios de transferencia, a través de los artículos 85 al 88 y 97 al 98. Así mismo estableció reglas claras para la ejecución de reorganizaciones empresariales, en las que por ejemplo se determinó la tributación aplicable a los aportes realizados en dinero o en especie tanto en empresas nacionales como aquellas de carácter extranjero.

Es importante aclarar que anticipándose al Plan BEPS y con el ánimo de evitar la erosión de las bases imponibles, se sujetó a las normatividad de precios de transferencia los aportes realizados en sociedades extranjeras por parte de personas físicas o jurídicas, ya que en términos fiscales constituyen enajenación.

Continuando con el control a la evasión a través de la erosión de las bases imponibles, en la reforma tributaria realizada en el año 2012 corresponde a la reglamentación del proceso de Fusión y Escisión, ya que se convertía en un foco de evasión tributaria. A través de la reforma se estableció que dentro del proceso se hace necesario determinar la existencia o no de vinculación entre las empresas, para lo cual se hace necesario acudir al artículo 260-1 del Estatuto Tributario Colombiano.

Con la reforma se obliga a las empresas fusionadas o escindidas a permanecer con los activos aportados, por un término no inferior a dos años, para lo cual la norma le impide compensar pérdidas fiscales ni excesos de renta líquida que se generen respecto de los bienes participantes del proceso.

Respecto de las fusiones y escisiones realizadas entre empresas extranjeras la Ley 1607 aclaró que en ese caso los activos ubicados en el territorio colombiano, para efectos tributarios constituyen venta si el valor total de los activos poseídos en Colombia es superior al 20% de los activos pertenecientes al grupo que realiza la fusión o escisión, por lo cual están gravadas con el impuesto de renta y complementarios, conforme a las normas previstas para la enajenación de activos fijos.

Posterior a la fecha de publicación del Plan BEPS, Colombia aprobó una nueva reforma tributaria a través de la Ley 1739 de 2014, en la cual se creó el impuesto a la riqueza, aplicable incluso a aquellas personas físicas o jurídicas que no tengan el carácter de residentes pero posean “riqueza” dentro del territorio colombiano, es decir, aquellas personas que realicen presencia en el país en forma indirecta a través de un EP, por lo cual la base del impuesto estará compuesta por el patrimonio atribuible al EP, por esta razón quienes no tengan el carácter de residentes pero realicen inversiones a través de portafolio no están sujetos a este impuesto.

De otra parte, mediante la Ley 1739, se brinda la oportunidad a los contribuyentes que hayan omitido en sus declaraciones bienes poseídos en el exterior incluirlos dentro de su denuncia rentística, sin que esto los exima de justificar la procedencia de los mismos ante las entidades competentes si son requeridos por ello, ya que la comprobada omisión de activos así como la inclusión de pasivos inexistentes, de acuerdo con el Estatuto Tributario colombiano⁵, ocasiona el cobro de la sanción por inexactitud, aunado a que se aplicará la totalidad del porcentaje del impuesto ya que no admite ningún tipo de costo o deducción que disminuya la base gravable:

“...Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud...”

Si bien es cierto, la inclusión voluntaria de los activos omitidos no genera sanción pero si el pago de un impuesto liquidado dentro de la declaración del impuesto a la riqueza, el cual se denomina Impuesto de Normalización Tributaria, cuyas tarifas corresponden al 10% año 2015, 11.5% año 2016 y 13% año 2017 a partir del cual los contribuyente continuarán declarando este tipo de omisiones conforme lo establece el artículo 239-1 del Estatuto Tributario.

En materia de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables, y con el ánimo de realizar un mayor control mediante la trazabilidad de la operación, la Ley 1739 de 2014 en su artículo 52 que modifica el artículo 771-5 del Estatuto Tributario, ordena⁶ que:

⁵ Estatuto Tributario Colombiano. Artículo 239-1 (versión 2015). Recuperado de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

⁶ Ley 1739 de 2014 en su artículo 52 que modifica el artículo 771-5 del Estatuto Tributario

“...los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno nacional.

Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo 1625 del Código Civil y demás normas concordantes...

PARÁGRAFO TRANSITORIO. El 100% de los pagos en efectivo que realicen los contribuyentes durante los años 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018 tendrán reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos, o impuestos descontables en la declaración de renta correspondiente a dicho período gravable, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos establecidos en las normas vigentes.”

Lo cual nos permite entender que la administración tributaria ha empezado a aplicar nuevos controles que le garanticen certeza sobre los costos y deducciones declarados por los contribuyentes, ya que la utilización de medios electrónicos permite a su vez efectuar cruces de información con terceros, así como una huella digital en una fecha determinada.

Aunque no existe literatura oficial respecto de la implementación del Plan BEPS por el carácter reservado del mismo, este tipo de artículo nos permite interpretar que la norma le da los argumentos jurídicos para adelantar acciones, ya que la limitación de la realización de los pagos a través de determinados medios facilita las acciones de control de la administración tributaria permitiendo no solo establecer la veracidad del pago sino que a su vez puede comprobar si el beneficiario del pago también está cumpliendo sus obligaciones de tipo tributario.

Así mismo, garantiza a su vez adentrarse en el comercio electrónico, ya que la deslocalización del mismo se ha convertido en una oportunidad para evadir impuestos, lo cual también ha sido contemplado dentro de las acciones del Plan BEPS.

4. DIFICULTADES EN LA IMPLEMENTACION DEL PLAN BEPS EN COLOMBIA

4.1 DISPARIDAD EN EL DESARROLLO DE LOS SISTEMAS FISCALES DE LA REGIÓN

Cada uno de los Estados establece su normatividad tributaria en desarrollo de su propia autonomía y por ende es libre de adoptar los impuestos tasas o contribuciones aplicables a las personas físicas o jurídicas que habiten o realicen algún tipo de transacción dentro de su jurisdicción. Así mismo, hace parte de su potestad otorgar beneficios representados en la disminución de sus cargas tributarias, así como imponer sanciones por el incumplimiento de sus mandatos.

Es por esto que, con la globalización generada dentro del mismo proceso evolutivo de la humanidad, las naciones se han visto obligadas a imponer normas que no solo les permitan obtener los recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades en el ejercicio de sus funciones estatales, sino que también sean atractivas tanto para sus contribuyentes como para los potenciales inversores lo cual le permitiría incrementar sus sujetos pasivos y por ende incrementar sus ingresos.

Por todo lo anterior, es imposible creer que hoy día exista únicamente competencia entre las empresas, ya que los países también rivalizan como cualquier empresa tanto por mantener un buen número de “clientes” como por conquistar nuevos usuarios a través de leyes beneficiosas en comparación con las de sus vecinos de la región en la que se hallen ubicados.

Sin embargo, es necesario precisar que ciertas legislaciones al tornarse altamente laxas han despertado molestia al permitir el traslado de capitales a sus jurisdicciones y el ocultamiento de los mismos ante su país de origen convirtiéndose de esta forma en competidores desleales al ocasionar el detrimento de la tributación de otras naciones. Este tipo de prácticas ha obligado a crear organizaciones supranacionales dedicadas a detectar este tipo de acciones y a la vez a crear los instrumentos necesarios para contrarrestar sus efectos, ya que la unificación de criterios y la adopción de prácticas transparentes también hacen parte de la globalización.

Al analizar la ubicación (Ver anexo 2) geográfica de Colombia podría determinarse que se halla en una posición privilegiada, ya que no solo se ubica en la “entrada” de América del Sur, sino que también se conecta directamente tanto con el Océano Atlántico como con el Océano Pacífico, lo cual facilita el intercambio de productos a través del transporte marítimo, el cual a su vez es sin duda el más usado por los costes del mismo, ya que la capacidad de almacenamiento de los navíos permite envíos masivos, así como la frecuencia de las rutas poco influenciadas por razones meteorológicas hace que sus fletes sean altamente competitivos, como lo analiza (Cousteau, 2013).

De otra parte, el relieve colombiano permite hallar diversidad de climas lo cual hace atractiva la inversión en diversos sectores de la economía, ya que cuenta con suelos

fértiles para el desarrollo de la agricultura y la ganadería, amplia variedad de flora y fauna para la investigación y otro tipo de prácticas, diversidad de factores que han motivado el crecimiento de la industria del turismo.

En procura de atraer nuevos inversionistas, promocionar el país no solo en materia empresarial sino también turística e incentivar las exportaciones, el gobierno colombiano a través del Ministerio de Industria y Turismo ha una entidad denominada PROCOLOMBIA, en el cual se relacionan:

- *Colombia, garantía de una inversión segura y rentable.*
- *Fuertes compromisos públicos en la oferta de incentivos para la inversión y estabilidad para los negocios instalados.*
- *Excelente desempeño económico sostenido que le garantiza un entorno empresarial competitivo y un mercado doméstico atractivo.*
- *Ofreciendo una plataforma exportadora con acceso preferencial a 1.500 millones de consumidores.*
- *Ubicación estratégica para hacer negocios.*
- *Recursos humanos necesarios para un óptimo desempeño empresarial*
- *Infraestructura y conectividad suficiente para operaciones de talla mundial.*
- *Múltiples polos de desarrollo con oportunidades diferenciadas para la inversión.*
- *Colombia ofrece la mayor diversidad biológica así como gran diversidad de pisos térmicos.*
- *Destacando a Colombia como un país con buena calidad de vida y una cultura abierta y flexible. (Procolombia, 2015).*

Sin embargo su nivel de tributación no es tan privilegiado en comparación con sus vecinos, tal y como se observa en el estudio realizado por el DOING BUSINESS⁷ en el que en Latinoamérica Colombia hace parte de las tres (3) economías menos atractivas, por cuanto un 75.4% de sus ganancias deben cubrir las imposiciones de tipo laboral y la carga tributaria, contexto que solo es superado por Argentina y Bolivia (Ver Anexo 2).

⁷ El DOING BUSINESS realizó un estudio en el que analizó y comparó impuestos a las ganancias y contribuciones de tipo laboral de 188 economías del mundo (DOING BUSINESS PROJECT, 2013).

Cuadro No. 1 Comparativo Impuestos Latinoamericanos

EconomyName	DTF	Payments (number per year)	Time (hours per year)	Profit tax (%)	Labor tax and contributions (%)	Other taxes (%)	Total tax rate (% profit)
Chile	84,5	7	291	21,2	4	2,6	27,9
Guyana	68,7	35	256	21,3	9,2	1,7	32,3
Ecuador	62,8	8	654	16,1	13,7	3,1	33,0
Paraguay	69,5	20	378	9,6	18,6	6,7	35,0
Perú	79,4	9	293	22,8	11	2,2	36,0
Panamá	48,6	52	417	12,4	20	4,8	37,2
Jamaica	59	36	368	19,5	13,3	6,4	39,3
Guatemala	80	8	256	24,9	14,3	0,7	39,9
Haití	61,9	47	184	23,8	12,4	4,1	40,3
Uruguay	62,3	33	312	23,6	15,6	2,6	41,8
Honduras	57,9	48	224	29,8	3,2	10	43,0
Rep. Dominicana	74,2	9	324	23,7	18,6	1,1	43,4
México	71,2	6	334	24,9	25,9	0,9	51,8
Costa Rica	67,3	23	163	19,3	32,2	6,4	58,0
España	75,3	8	167	21,9	35,7	0,7	58,2
Venezuela, RB	13,4	71	792	10,3	18	37,1	65,5
Nicaragua	49,5	43	207	22,5	20,3	23	65,8
Puerto Rico U.S.	63,8	16	218	32,3	13,5	20,2	66,0
Brasil	41,3	9	2,600,0	24,7	40,3	4	69,0
Colombia	59,7	11	239	19,9	26,9	28,6	75,4
Bolivia	12,2	42	1,025,0	0	18,8	64,8	83,7
Argentina	45	9	405	0	29,3	108	137,3

Recuperado de <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>

Este tipo de estudios refleja claramente los diversos escenarios contemplados a la hora de localizar los recursos de cualquier empresa, lo cual es evidenciado si observamos la migración empresarial sucedida en los últimos dos (2) años en Colombia, ya que grandes multinacionales, no solo de origen extranjero sino también nacional se han desplazado a otras latitudes.

Para la Revista Semana⁸ (2015) una de las causas de la migración de las multinacionales es la favorabilidad tributaria, no solo en materia tributaria que hallan en países principalmente centroamericanos, como México o Guatemala, sino también el rompimiento de relaciones que ha presentado Colombia en los últimos años con sus vecinos, específicamente con Venezuela y Ecuador.

Así mismo, la Revista Semana (2015) también destaca que resulta más rentable importar los productos que fabricarlos dentro del territorio colombiano, situación que

⁸ Revista Semana, Sección Economía. (2015). ¿Por qué se van las grandes multinacionales?. Recuperado de <http://www.semana.com/economia/articulo/por-que-se-van-las-grandes-multinacionales-de-colombia/428733-3>

genera para el país problemas de índole económico y social, ya que el cierre de las fábricas origina también el despido de los trabajadores.

La migración de las multinacionales no solo es atribuible a la firma de los tratados de libre comercio, ya que como se mencionó en un principio la fuerte carga tributaria ha sido uno de los factores más influyentes al momento de decidir dónde invertir el capital, por lo cual no solo se han trasladado fábricas, ya que empresarios de otros sectores como el financiero han sido atraídos por ejemplo por Nicaragua, donde se tributa un 65.8% sobre la ganancia en comparación con 75.4% sobre la ganancia del negocio en Colombia (ver Cuadro 1), por ofrecer a sus inversionistas acuerdos comerciales con Europa, Estados Unidos y Europa, así como bajos costos de operación.

Para ejemplificar esta situación solo basta con mencionar las inversiones realizadas por dos fuertes competidores del sector financiero en Colombia, como son el Grupo Aval y el banco Bancolombia, quienes seducidos por las ventajas ofertadas por Centroamérica han realizado grandes inversiones en el Salvador, Guatemala, Panamá y Nicaragua, siendo este último Estado el más atractivo, ya que también procura mano de obra calificada a muy bajo costo.

La Agencia de noticias AFP⁹ (2015) destaca a Nicaragua como uno de los destinos preferidos por los colombianos para expandir sus actividades, ya que en los últimos cinco (5) años han invertido más de dos mil quinientos millones de dólares, en sectores como el financiero, minero y agrícola.

Al igual que Colombia, Nicaragua posee puertos marítimos tanto en el Océano Atlántico como el Pacífico, además dicho Estado avanza en la construcción de un canal interoceánico lo cual también será un foco atractivo para nuevos capitales.

Si bien es cierto, al país también han llegado nuevas empresas, la mayoría de ellas se dedican a la producción de software y servicios de tecnologías de la información¹⁰, lo cual se halla estrechamente ligado a los mercados digitales, lo cual no posee una legislación actualizada, constituyendo así una brecha para la erosión de las bases imponibles.

Por todo lo anterior, la ejecución del Plan BEPS en Colombia constituye un aspecto poco atractivo para los empresarios por los estrictos controles que conlleva su implementación, aunada a la alta carga tributaria de la que son objeto las empresas ubicadas en el territorio sobre el cual ejerce su soberanía el Estado colombiano.

⁹ Agencia AFP (2015). Periódico El Tiempo. Inversión más grande del país se concretó en 2010, cuando el Grupo Aval compró el BAC. Recuperado de <http://www.eltiempo.com/economia/empresas/inversion-colombiana-en-nicaragua/15149055>

¹⁰ Redacción Empresas. (2015). Y, ¿cuáles son las empresas que han llegado?. Revista Dinero. Recuperado de <http://www.dinero.com/empresas/articulo/las-empresas-han-llegado-colombia-desde-2010/209086>

El sistema tributario colombiano, no solo ha sido objeto de estudio en el ámbito empresarial, también a nivel organizacional, ya que desde el año 2013 Colombia realiza gestiones para ser aceptado como miembro de la OCDE, hecho que implica el cumplimiento de una serie de requisitos en diversos aspectos, como el tributario, de acuerdo con la “Hoja de Ruta para la adhesión” aprobada en Reunión Ministerial de la OCDE realizada el día 30 de mayo del año 2013 en París.

La adhesión de Colombia a la OCDE pretende mejorar la vida de los colombianos y por ende de cada una de las personas que habiten su jurisdicción, tal y como lo expresó el Secretario General de la OCDE¹¹, Angel Gurría:

“Al entablar discusiones con Colombia, la OCDE refuerza su vocación de organismo global para establecer normas a nivel mundial. Nuestro objetivo común es trabajar para que las políticas de Colombia se ajusten cada vez más a las buenas prácticas de la OCDE. Mediante este proceso se adoptarán estándares para mejorar la vida de los colombianos. Esto es tan importante como el hecho mismo de adquirir la condición de miembro.”

Si bien es cierto este proceso requiere de un tiempo prudente para su ejecución, la OCDE no establece una fecha límite, por cuanto depende de la capacidad que posea Colombia para acatar y adoptar cada una de las solicitudes y sugerencias que le sean realizadas.

Frente al tema tributario Colombia debe desarrollar acciones que le permitan incrementar sus ingresos no solo para lograr la satisfacción de sus propias necesidades sino que a su vez debe generar los recursos que le permitan satisfacer la deuda pública, para ello debe reestructurar su sistema tributario, implementando una fuerte reforma en la que se redistribuyan las cargas tributarias, ya que dentro de los señalamientos realizados por la OCDE se ha hecho énfasis en la gran carga tributaria de la que son objeto empresas que desarrollan sus actividades dentro del marco legal.

Respecto a este tema el Comité de Economía y Desarrollo de la OCDE presentó un documento¹² en el cual se plasman los resultados sobre el estudio elaborado sobre Colombia para el año 2015 recomienda y prioriza en materia tributaria la necesidad de ejecutar las siguientes acciones:

- *“Realizar una reforma integral del sistema tributario para aumentar la equidad, el crecimiento y la recaudación.*
- *Reducir la evasión de impuestos mediante el fortalecimiento de la administración tributaria y el aumento de las sanciones.*
- *Reducir la carga tributaria sobre la inversión disminuyendo paulatinamente la tasa del impuesto a la renta empresarial, retirando gradualmente el*

¹¹ OCDE. (2013). La OCDE establece una hoja de ruta para la adhesión de Colombia. Recuperado de <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocdeestableceunahojaderutaparalaadhesiondecolumbia.htm>

¹² Comité de Economía y Desarrollo. (2015). Estudios económicos de la OCDE COLOMBIA. Recuperado de www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf

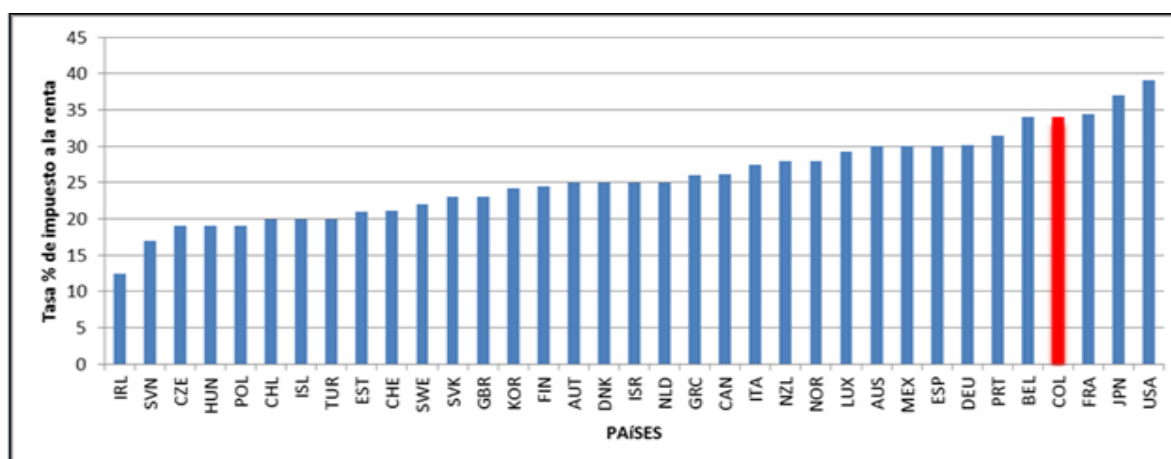
impuesto al patrimonio neto sobre las empresas y eliminando el IVA a la inversión.

- *Aumentar la progresividad del impuesto a la renta personal gravando los dividendos y eliminando las exenciones regresivas.*”

Si Colombia acata cada una de las recomendaciones plasmadas en el documento anteriormente citado, no solo se aproximará a su incorporación en la OCDE sino que a su vez generará los recursos necesarios para el cubrimiento de las necesidades surgidas en desarrollo de su objeto social, ya que se transformará en un Estado más competitivo como lo es por ejemplo México, país que actualmente forma parte de la OCDE y que también se constituye en uno de sus fuertes competidores, por cuanto se ha convertido en el destino escogido por fábricas como Mondelez¹³, cuya casa matriz se ubica en Estados Unidos, y quien hasta el mes de abril de 2015 poseía una gran fábrica en la ciudad de Cali, Colombia.

La baja competitividad colombiana, en materia tributaria, también ha sido analizada por Entidades del sector público y privado, quienes basados en los estudios y recomendaciones originados con base en el interés del Estado colombiano por pertenecer a la OCDE han resaltado esta problemática. Tal es el caso de ANALDEX¹⁴ quien ha expresado que “... son muy pocas las personas naturales que tributan, lo que hace que todo la carga tributaria caiga directamente a las empresas, lo que lleva a una pérdida de competitividad con respecto a otros países” y además compara a Colombia con los miembros de la OCDE, en materia de impuesto a la renta, en el cual también se observa la desventaja competitiva de Colombia respecto de sus competidores más visibles en Latinoamérica como son Chile y México.

Cuadro No. 2 Tasa de impuesto a la renta - Países OCDE y Colombia



Fuente: ANALDEX

¹³ Revista Semana, Sección Economía. (2015). *¿Por qué se van las grandes multinacionales?*. Recuperado de <http://www.semana.com/economia/articulo/por-que-se-van-las-grandes-multinacionales-de-colombia/428733-3>

¹⁴ Dirección de Asuntos Económicos, ANALDEX. (2015). *La visión general de Colombia para la OCDE en 2015*. Recuperado de <http://www.analdex.org/index.php/aux-articulos/1063-vision>

Así mismo, es importante precisar que a diferencia de otros Estados, en materia de impuestos directos aplicados a las ganancias obtenidas dentro del país, en Colombia se aplica en forma separada el impuesto para la equidad -CREE-. Situación que ha sido objeto de recomendaciones por parte de la OCDE y de los mismos gremios empresariales de la nación, quienes abrumados con este tipo de imposiciones han reclamado al Estado.

Respecto a impuestos indirectos es preciso mencionar que en Colombia existen tres tarifas: el 0% o productos exentos, dentro de los cuales hallamos principalmente productos de la canasta familiar, tarifa del 5% aplicable a determinados bienes y servicios y una tarifa general del 16%, la cual según la OCDE es relativamente baja¹⁵ en comparación con algunos de sus miembros.

Cuadro No. 3 Comparativo tarifa general IVA

PAIS	TARIFA IVA
Panamá	7%
Paraguay	10%
Puerto Rico	11,5%
Ecuador	12%
Guatemala	12%
Venezuela	12%
Bolivia	13%
Costa Rica	13%
El Salvador	13%
Honduras	15%
Nicaragua	15%
México	16%
Colombia	16%
Brasil	17%
Perú	18%
República Dominicana	18%
Chile	19%
Argentina	21%
Uruguay	22%

Fuente: Portal web administración tributaria de cada país

Pero no solo la OCDE y los gremios empresariales colombianos se han pronunciado al respecto, antes de control, como es caso de la Contraloría General de la República, también ha manifestado sus apreciaciones respecto de los ajustes en los que debe incurrir Colombia para pertenecer a la OCDE, puesto que basados en un estudio realizado por CISOE¹⁶ han determinado que para aproximarse a los

¹⁵ Dirección de Asuntos Económicos, ANALDEX. (2015). *La visión general de Colombia para la OCDE en 2015*. Recuperado de <http://www.analdex.org/index.php/aux-articulos/1063-vision>

¹⁶ Redacción Economía. (2015). Periódico El Espectador. *Colombia tendrá que ajustar su sistema tributario para estar en la OCDE: Contraloría*. Recuperado de <http://www.elespectador.com/noticias/economia/colombia-tendra-ajustar-su-sistema-tributario-estar-ocd-articulo-556452>

estándares planteados por la OCDE Colombia necesitaría veinte (20) billones de pesos al año, es decir más de cinco mil millones de euros al año, lo cual equivale a tres (3) puntos adicionales del PIB.

Teniendo en cuenta estos aspectos no solo la implementación del plan BEPS podría presentar grandes dificultades sino también aplicar las recomendaciones por la OCDE, por lo cual el proceso de adhesión podría culminar dentro de muchos años, ya que las reformas tributarias además de generar impacto en la economía repercuten negativamente en las carreras políticas de los gobernantes de turno, ya que a ningún ciudadano le agrada que le incrementen sus impuestos.

4.2 CAPACIDAD OPERATIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Colombia posee alrededor de cuarenta y ocho (48) millones de habitantes¹⁷ de los cuales un alto porcentaje son sujetos pasivos de los diversos impuestos del orden nacional, como son el impuesto de renta, impuesto para la equidad CREE, Gravamen a los Movimientos Financieros, IVA, entre otros, administrados por la DIAN, entidad catalogada como Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien ha designado¹⁸ las siguientes funciones:

“La administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición.

Igualmente, le corresponde el control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones”.

La administración de impuestos combina una serie de procedimientos encaminados al cumplimiento de cada una de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, tanto en forma voluntaria e involuntaria, por lo cual es competencia de la DIAN recaudar, fiscalizar, verificar las declaraciones, cobrar los impuestos, aplicar sanciones e incluso devolver tributos cuando sea necesario, conforme a la normatividad vigente.

Adicionalmente, la DIAN también cumple funciones estadísticas con base en las declaraciones y reportes remitidos por contribuyentes y terceros. Así mismo, desarrolla labores doctrinales respecto de los temas de su competencia.

¹⁷ DANE. (2015). Población Colombiana. Recuperado de <http://www.dane.gov.co/>

¹⁸ Colombia. Decreto 4048/2008, de 22 de octubre, Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Diario Oficial, 22 de octubre de 2008, No. 47.150

Para el ejercicio de sus funciones la DIAN se ha estructurado en tres niveles, así:

- Nivel Central: encargado de establecer las directrices para adelantar los procesos de fiscalización y recaudación, adelantar estudios, promover campañas, desarrollar la administración de personal, ejercer control interno sobre los funcionarios, entre otras. A este nivel pertenece el Director General y cada uno de los subdirectores.
- Nivel Seccional: Distribuido en los treinta y dos (32) departamentos que conforman el país. Si bien es cierto, la selección de contribuyentes a investigar es potestad del Nivel Central, éste Nivel también se halla facultado para desarrollar dicha tarea. Cada Seccional cuenta con un Director. Internamente cada Seccional se halla dividida en áreas o divisiones, facultadas para el ejercicio de los procesos de fiscalización, liquidación, recaudo, cobros y asistencia a los ciudadanos.
- Nivel Delegado: Corresponde a oficinas ubicadas en sectores cuya densidad poblacional requiere la prestación de ciertos servicios, razón por la cual se trasladan funcionarios para el ejercicio de funciones específicas relacionadas con la “asistencia al cliente”.

Respecto a la vinculación laboral es necesario precisar que los funcionarios de la DIAN se hallan clasificados en tres (3) categorías:

- Empleados de Planta. Quienes poseen contrato laboral a término indefinido y gozan de plenas garantías laborales, además obtienen primas extralegales de acuerdo con el cumplimiento de metas, pertenecen a este grupo las personas que han participado en concurso de méritos, de acuerdo con las convocatorias que realiza la DIAN a través de la CNSC.
- Empleados de Planta Temporal. Comprende los empleados que han sido vinculados mediante contrato laboral a término fijo, tienen las mismas garantías que los empleados de planta pero su vinculación no obedece a un concurso.
- Empleados Supernumerarios. Poseen contrato a término fijo, no reciben ningún tipo de prima extralegal y su vinculación fue por mera liberalidad del nominador.

Hasta el año 2014 la DIAN se hallaba integrada por nueve mil ciento once (9.111) funcionarios¹⁹, con diferente tipo de vinculación, lo cual ante los ojos de la OCDE genera vulnerabilidad y como consecuencia evasión tributaria, razón por la cual ha recomendado a Colombia realizar ampliaciones a la planta de personal de dicha Entidad y de esta forma controlar la evasión y por ende incrementar su ingreso tributario.

¹⁹ DIAN. (2015). Rendición de Cuentas 2013-2014. Recuperado de <http://www.dian.gov.co/>

De forma extraoficial se ha conocido que la OCDE ha recomendado al gobierno colombiano incrementar la planta de personal de la DIAN a más de treinta mil funcionarios, sin embargo, de acuerdo con las políticas y normas aplicables a la vinculación de empleados al sector público y en especial a la DIAN, se observa una gran dificultad, ya que principalmente se requiere la realización de un concurso de méritos, proceso que resulta altamente dispendioso y complejo, ya que su realización requiere de la expedición de diversas normas como Resoluciones y Acuerdos, además se efectúa a través de la CNSC, quien a su vez subcontrata generalmente con entidades del sector educativo, específicamente universidades.

La última convocatoria para proveer 888 empleos de planta en la DIAN fue iniciada en el año 2009, cuyo proceso culminó con la contratación de los ganadores del concurso realizada en el año 2013, lo cual demuestra que la ampliación de la planta de personal puede durar cuatro (4) años, por ende existe una gran dificultad para garantizar la buena ejecución del Plan BEPS.

A pesar de existir otro tipo de figuras de contratación como por ejemplo supernumerarios, no es posible realizar la ampliación de la planta a través de esta forma, ya que este tipo de vinculaciones se prestaba para la creación de una nómina paralela, que en muchos casos tenía como fin cumplir con cuotas burocráticas. Además, dentro de la DIAN recibían un trato desigual, ya que no gozaban de los mismos beneficios laborales de que gozan los empleados de planta y planta temporal, razón por la cual en el año 2012 la DIAN cambió el tipo de contratación y pasó a cada uno de los supernumerarios a conformar la planta temporal, cuyo contrato ampliaba el término a tres (3) años.

En este sentido, la Corte se ha pronunciado sobre disposiciones legales que fijan excepciones para la carrera administrativa y el acceso a los empleos públicos a través de concurso abierto y público de méritos, y en punto a este tema ha insistido en el carácter de regla general que le corresponde a la carrera administrativa y en las limitaciones del Legislador para regular esta materia, al punto que haga nugatoria la regla general y se invierta la relación normativa y el orden constitucional, de tal manera que la regla general de la carrera pase a ser la excepción, y la excepción la regla, lo cual trae aparejado discriminaciones injustificadas, irracionales o desproporcionadas.²⁰

No era de esperarse otro pronunciamiento por parte de la Corte, ya que la Constitución Política de Colombia propende porque todos los empleados del Estado pertenezcan al sistema específico de carrera administrativa, al cual pertenecen los empleados de planta de la DIAN.

De otra parte, la DIAN no puede continuar contratando personal que no pertenezca a la planta, por cuanto las contrataciones realizadas en años anteriores como supernumerarios le ha generado el pago de indemnizaciones ya que las funciones desempeñadas por este tipo de empleados eran similares a las desarrolladas por los empleados pertenecientes a la planta, lo cual ha sido reconocido por el Consejo de Estado²¹:

²⁰ Corte Constitucional. Sentencia T-294 de 2011. (M.P. Dr. Luis Ernesto Vargas Silva).

²¹ Consejo de Estado. Subsección A de la Sección Segunda. Sentencia del 24 de Octubre de 2012. Rdo. 25000-23-25-000-2009-00546-01(0600-12). C.P. Dr. Alfonso Vargas Rincón

No es posible dar aplicación al principio de primacía de la realidad sobre las formalidades invocado por la actora, pues si bien es cierto, su nombramiento como Supernumerario, se produjo por parte de la Entidad demandada en diversas oportunidades, mediante los actos administrativos reseñados y desempeñó funciones administrativas directamente relacionadas con el objeto y la naturaleza de -DIAN-, su vínculo con la Administración implicó la ejecución de funciones de carácter transitorio, que obedecían a las necesidades del servicio en apoyo de las labores atendidas por el personal de planta, relacionadas entre otras, con el plan de lucha contra la evasión y el contrabando.

La necesidad de crear nuevos empleos dentro de la planta de personal de la DIAN debe ser satisfecha a la mayor brevedad posible, no solo porque sea una recomendación de la OCDE, sino también porque al interior de la Entidad también se han realizado estudios que reflejan la carencia de personal, porque es difícil creer que la administración de los tributos generados en un país de más de cuarenta y ocho (48) millones de habitantes, sin contar con las personas jurídicas, sean administrados por una entidad que apenas cuenta con un poco más de nueve (9) mil funcionarios.

Otro aspecto que confirma la necesidad urgente de vincular nuevos funcionarios a la administración tributaria colombiana es la proximidad a la pensión de jubilación (Ver anexo 3), ya que a 30 de agosto de 2014 mil quinientas (1.579) empleadas se hallaban en el rango comprendido entre los cincuenta a cincuenta y nueve años de edad, siendo sesenta años la edad en la que las mujeres adquieren tal derecho, y en el caso de los hombres doscientos noventa y siete (297) son mayores de cincuenta y nueve (59) años, siendo sesenta y cinco (65) años la edad de jubilación.

Por todo lo anterior las organizaciones sindicales de la DIAN han convocado jornadas de protesta²², cuyo objeto ha sido ejercer presión ante el Nivel Central para que lo más pronto posible se realice un nuevo proceso de concurso que garantice la vinculación de nuevos empleados a la Entidad.

4.3 TRATAMIENTO FISCAL DE LOS INTANGIBLES.

Los activos intangibles se identifican porque a pesar de no ser palpables, medibles, cuantificables, no poseen elementos físicos que permitan realizar su valoración en términos monetarios pueden incluso corresponder a la razón de ser de cualquier empresa. A pesar de no tener apariencia física los activos intangibles son identificables y poseen diversas características que permiten identificar si se trata de patentes, marcas registradas, propiedad intelectual corporativa, licencias de uso, concesiones o franquicias.

La forma de adquisición de los activos intangibles también varía, ya que puede corresponder a un intercambio con terceros, como es el caso de las franquicias o pueden ser desarrollados directamente por la persona física o jurídica, en éste último caso es idónea la imputación de gastos de desarrollo.

²² SINEDIAN. (2015) Jornadas nacionales "Por una pronta ampliación de la planta en la Dian". *Boletín* No. 0048 p-1

Como ya se mencionó, a pesar de ser incorpóreos los activos intangibles son objeto de transacciones entre personas, por lo cual es de vital importancia su registro dentro de la contabilidad de la empresa, es así como en Colombia son mencionados en el Decreto 2649 de 1993, proferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, el cual reglamenta la Contabilidad en General y regula los principios contables aceptados en Colombia, el cual en su artículo 66 los define de la siguiente forma:

“ARTICULO 66. ACTIVOS INTANGIBLES. Son activos intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil. El valor histórico de estos activos debe corresponder al monto de las erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra o se deba incurrir para adquirirlos, formarlos o usarlos, el cual, cuando sea el caso, se debe reexpresar como consecuencia de la inflación.”

De otra parte, mediante la Ley 43 de 1990 se creó el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, el cual se halla encargado de la “orientación técnicocientífica” de la profesión contable en Colombia y de la investigación de las normas relacionadas con el ejercicio de la misma, en cada uno de sus pronunciamientos sobre la materia se remite a la norma mencionada anteriormente.

Si bien es cierto, los activos intangibles se hallan contemplados dentro de la normatividad contable colombiana el decreto citado no aporta las herramientas suficientes para efectuar su valoración y por ende no brinda claridad que permita realizar un mayor control sobre los mismos, lo cual a su vez repercute en la erosión de las bases imponibles.

Sin embargo, a nivel internacional con el surgimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera ²³ -NIIF- para Pequeñas y Medianas Empresas -PYMES- presenta un capítulo completo al estudio de los activos intangibles, denominado “Sección 18 Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía de la NIIF para las PYMES” en el cual no solo se pretende el reconocimiento dentro de la contabilidad de las empresas aquel “activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física” sino que también brinda instrumentos para su aplicación, de esta forma se garantiza que dentro de los estados financieros de la empresa se reflejen las utilidades o las pérdidas generadas por esta clase de activos.

²³ En la elaboración de las NIIF participaron usuarios de estados financieros, dentro de los cuales se hallan autoridades reguladoras, analistas financieros, profesionales del área contable, corredores de bolsa, académicos, entre otros, a través del IASB (International Accounting Standards Board), cuya sede se ubica en la ciudad de Londres. Su concepción pretende unificar criterios contables a nivel internacional. También se conocen, por su sigla en inglés, IFRS (International Financial Reporting Standard). Hasta el año 2001 eran conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad NIC. Desde el año 2008 es obligatoria su aplicación en 75 países, dentro de los cuales se halla Colombia.

Con el objeto de implementar y acogerse a los principios contables aceptados internacionalmente el Congreso de la República de Colombia, aprobó la Ley 1314 del 13 de julio de 2009:

“Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”.

Respecto a esta Ley el CTCP se pronunció en el año 2011 presentó al Gobierno Nacional el *“Direccionamiento Estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales”*, documento de soporte que sirve para la expedición del respectivo Decreto Reglamentario, el cual fue nuevamente ajustado en el mes de julio del año 2012.

De esta forma se puede apreciar que en materia de regulación contable Colombia se ciñe a estándares internacionales, lo cual facilita la preparación e interpretación de estados financieros, ya que las reglas son aplicadas en más de cien (100) países al mismo tiempo, de los cuales muchos se hallan ubicados en Latinoamérica.

Si bien es cierto, desde el año 2009, Colombia ha incorporado normativamente las NIIF se espera que su implementación alcance la cúspide en el transcurso del año 2015, pues este ha sido el plazo establecido por el gobierno nacional.

De otra parte, es necesario resaltar la importancia de la normatividad contable no solo a la hora de valorar la información sino también en el momento de determinar los impuestos, es por ello que en Colombia dentro de las normas tributarias se encuentran remisiones a la norma contable, en virtud de esta situación

De todas formas este es uno de los primeros pasos para poder implementar el Plan BEPS, ya que en el desarrollo de la norma se detectan aquellos “vacíos” que permiten practicar la elusión tributaria y que deben ser posteriormente atacados por las autoridades competentes a través de la expedición de normas y decretos, en caso de que la doctrina no sea suficiente a la hora de la interpretación y aplicación.

4.4 RETOS DE LA ECONOMIA DIGITAL

La primera acción del Plan BEPS se enfoca en esta modalidad mercantil, que en los últimos años ha alcanzado su mayor apogeo, gracias a la expansión de las nuevas tecnologías que facilitan las transacciones del comercio de bienes o servicios a nivel mundial.

El mayor atractivo de esta modalidad se halla en la reducción de costos, por cuanto ya no es necesario contar con un establecimiento abierto al público para ofertar cualquier tipo de bienes o servicios, lo cual a su vez redundo en el incremento de las utilidades.

Así mismo, el no contar con un EP le ha permitido a numerosas empresas comercializar productos en diversas naciones sin pagar ningún tipo de impuesto, adicionalmente haciendo uso de la planificación fiscal agresiva se han ubicado en

países de baja o nula tributación, incrementando así la rentabilidad de su negocio.

En muchos casos las empresas ni siquiera cuentan con inventarios, ya que haciendo uso de las tecnologías se conectan directamente con sus proveedores, quienes a su vez remiten la mercancía directamente al consumidor final.

Consciente de la evolución de las transacciones económicas a través de medios menos convencionales, desde el año 1999 Colombia contempla este tipo de comercialización, adelantándose un poco al Plan BEPS, y desde entonces define este tipo de transacciones²⁴, así:

“Comercio electrónico. Abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, bursátiles y de seguros; de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera”

Así mismo definió el Intercambio Electrónico de Datos (EDI) como “La transmisión electrónica de datos de una computadora a otra, que está estructurada bajo normas técnicas convenidas al efecto”; sin embargo en este aspecto notamos la desactualización de la normatividad colombiana, ya que para el año 1999 quizá era la única forma, lo cual difiere enormemente de las condiciones actuales donde el aparato telefónico dejó de ser el instrumento para entablar comunicaciones verbales a larga distancia para convertirse en la extensión de la oficina, ya que a través de éste puedo realizar cualquier tipo de transacción bancaria, pagar servicios públicos, tomar clases, adquirir productos, en fin son muchas las actividades que puedo desarrollar.

Por todo lo anterior es evidente que dentro de la normatividad colombiana no se han contemplado todas en forma individual o genérica, ya que al remitirnos a la Ley 527 de 1999 notaremos que se reconoce con claridad como una operación de comercio electrónico el transporte de mercancías, del cual se inscriben una serie de precisiones.

Es por ello que Colombia requiere con urgencia una modificación a esta norma y de esta forma adaptar sus herramientas jurídicas para el desarrollo del Plan BEPS, sin embargo, es posible que este tema sea abordado en la reforma tributaria que seguramente el Gobierno colombiano se encuentra preparando.

Aunque esta falta de actualización es evidente, también es destacable que el comercio electrónico ya ha sido abordado en la normatividad colombiana, por cuanto

²⁴ Ley 527/1999, artículo 1. Diario Oficial, 21 de agosto de 1999, No. 43673.

mediante la Ley 527 de 1999 se garantiza jurídicamente la validez de los mensajes electrónicos como medio de prueba.

De otra parte, en materia de tecnologías de la información y las comunicaciones, Colombia viene adelantando negociaciones²⁵ con países como Honduras y Ecuador, además a través del MINTIC ha convocado a otros Estados, con el ánimo de incentivar la creación de contenidos digitales y hacer parte de la bonanza presentada en el mercado digital, sobre todo en este tiempo en el que otros productos han perdido su auge.

Además, se requiere que los países latinoamericanos se conviertan en productores de aplicaciones y contenidos digitales, ya que sus propios habitantes son los únicos que conocen en forma cierta sus necesidades y por ende sus productos serían los mejores a la hora de satisfacer sus requerimientos.

²⁵ Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones de Colombia. (2015). "Colombia reúne a 10 países de América Latina y el Caribe para incentivar la economía digital".

CONCLUSIONES

La ejecución del Plan BEPS requiere la participación de la mayor cantidad posible de países, ya que gran parte de las acciones implican la modificación de la legislación interna y por ende la voluntad de los mismos, se constituye en la garantía de los resultados positivos.

A pesar de que el Plan BEPS fue elaborado por la OCDE, su aplicación se hace eficaz en la medida en que no solo corresponda a los países miembros, o aquellos que están en proceso de adhesión, por cuanto la erosión de la base imponible es un flagelo propio de la expansión de la economía en términos globales.

La globalización, como parte del proceso evolutivo de la humanidad, obliga a la realización de constantes cambios en la vida de las personas, sin embargo los gobernantes en todo el mundo han olvidado la importancia de mantener actualizada la legislación, lo cual ha permitido a nivel mundial el desarrollo de prácticas de planificación fiscal agresiva cuyo objetivo principal es el incremento de las utilidades basado en la erosión de las bases imponibles.

En el caso específico de Colombia se observa que a pesar de haber contemplado dentro de su normatividad aspectos relevantes en la erosión de las bases imponibles, como lo es comercio electrónico, contabilización de intangibles y precios de transferencia aún le falta desarrollar el “proceso evolutivo” de su legislación, ya que se ha podido observar que, por ejemplo, sus definiciones aún se encuentran en el pasado, como es el caso de los instrumentos utilizados en el comercio electrónico, en el que da a entender que tal mecanismo solo podría utilizarse a través del computador.

Además, conscientes de la importancia de la tecnología en la vida de las personas, principalmente como consumidores, ya que hoy día somos usuarios por lo menos de una red social, Colombia ha convocado a través del MINTIC a otros Estados latinoamericanos, para evaluar los desafíos del mercado digital y sobre todo para incentivar la generación de contenidos y aplicaciones digitales que satisfagan las necesidades de los latinoamericanos.

Sin embargo, este tipo de acciones reflejan contradicción, ya que a pesar de reconocer el uso de la tecnología en la vida de los ciudadanos e incentivar la innovación en este tipo de mercado no se ha actualizado la legislación del caso, lo cual repercute en la erosión de las bases imponibles.

Cabe destacar que dentro de las empresas extranjeras que han iniciado sus operaciones en los últimos años, la mayoría corresponden a producción de software y servicios de tecnologías de la información, lo cual se halla relacionado con la economía digital, siendo claro reflejo de que Colombia no es ajena a este fenómeno que se expande cada vez más rápido a nivel mundial, requiriendo así con urgencia que se preste atención a la expedición de normas que regulen este tipo de mercado.

Actualmente, la devaluación del peso colombiano frente al dólar, al igual que otras

monedas del mundo, y la baja del precio de petróleo sigue afectando las economías mundiales, por ello Colombia lidera ante sus vecinos una fuerte campaña para incentivar la producción de contenidos electrónicos e innovar en el sector tecnológico para de esta forma mitigar los efectos económicos.

Lo cual permite evidenciar que para percibir mayores ingresos no se requiere únicamente de una reforma tributaria, ya que existen mercados como el digital que, por no estar claramente regulados, permiten evitar el pago de impuestos.

De otra parte, la ejecución del Plan BEPS acarrea costos de tipo político que posiblemente el actual Gobierno de Colombia está dispuesto a asumir, teniendo en cuenta que en la actualidad también se halla en proceso de adhesión a la OCDE y teniendo en cuenta que para ser aceptado no solo se requiere cumplir una serie de requisitos sino que también debe acatar las recomendaciones que dicho organismo presente.

Así mismo, el actual Presidente de la República cursa su segundo periodo, por lo que de acuerdo con la Constitución Política de Colombia, no puede pensar en un nuevo mandato, así que, es preciso creer que esta circunstancia mitigue la importancia del impacto político de la implementación del Plan BEPS, por cuanto implica la modificación de la legislación vigente.

Además, contrarrestar la erosión de las bases imponibles garantiza el incremento de los ingresos de cualquier Estado, por lo cual si comparamos el costo respecto del beneficio obtenido por la implementación del Plan BEPS en Colombia notaremos que al obtener mayores ingresos se podrán ejecutar nuevos planes de tipo social y por ende se logrará la satisfacción de otro tipo de necesidades del Estado.

Sin embargo, es posible que la implementación del Plan BEPS traiga consigo nuevas desventajas competitivas frente a sus vecinos, ya que como se mencionó en el desarrollo de este estudio, importantes fábricas ubicadas en Colombia han terminado sus operaciones en el país a raíz de los beneficios tributarios que hallan en otras latitudes, principalmente en los países ubicados en Centro América, por lo cual, si a la alta tributación de este Estado le sumamos el ejercicio de un mayor control es probable que se logre la migración de las multinacionales tanto de origen extranjero como Colombiano.

Habrá que esperar la nueva reforma tributaria que se anuncia, pero de la que se desconoce por completo su contenido, sin embargo se prevé que se disminuya la carga tributaria de las empresas y se incremente tanto los impuestos directos aplicables a personas naturales así como el aumento de los impuestos indirectos, específicamente del IVA, ya que estas modificaciones hacen parte de las recomendaciones formuladas por la OCDE en el proceso de adhesión que surte actualmente Colombia.

Así mismo, se anuncia el incremento de la planta de personal de la administración de impuestos de Colombia, ya que no solo hace parte de las recomendaciones de la OCDE sino que también se halla contemplada dentro de las peticiones realizadas por las organizaciones sindicales de la DIAN, debido a la alta carga laboral de los actuales funcionarios. Aunque de seguro el Gobierno de turno tratará de agilizar este proceso, de acuerdo con la experiencia de anteriores convocatorias para proveer empleos de carrera administrativa, seguramente no se logrará en menos de tres (3)

años, ya que no solo implica la contratación de terceros (según las normas previstas para el caso) sino que sus resultados generan molestias en algunos de sus participantes, quienes haciendo uso de los mecanismos que la legislación determina dilatarán tal proceso.

Además por razones de tipo presupuestal, es posible que la ampliación de la planta de personal se efectúe en el número exigido por la OCDE, por lo cual el Gobierno colombiano se verá obligado a entablar una nueva negociación con las organizaciones sindicales y también deberá solicitar a la OCDE replantear su posición.

En lo que respecta a la normatividad contable, ya se vienen adelantando las acciones pertinentes para la adopción de la NIIF, sin embargo este también es un proceso cuyos resultados apenas serán visibles a partir del año 2016, ya que este trabajo requiere de dar cumplimiento a los plazos que la regulación ha establecido.

Además, la implementación de nuevas normas en materia financiera y contable demanda inversión por parte de los sujetos activos, ya que por lo menos se requiere actualizar o adquirir un software que permita adelantar el proceso sin causar ningún tipo de traumatismo.

De todas formas, por las exigencias de los mercados a nivel mundial la actualización de las normas referentes a la preparación de informes de tipo contable y financiero se halla bastante adelantada, lo cual es destacable, ya que a diferencia de otros aspectos como la ampliación de la planta de personal de la administración tributaria no causará fuertes traumatismos a la implementación del Plan BEPS.

Es seguro que la implementación del Plan BEPS llegue a un feliz término en el ámbito colombiano, lo que no es seguro es que su ejecución se logre en el corto plazo teniendo en cuenta las dificultades que implica su desarrollo en Colombia. Así mismo, el proceso de adhesión a la OCDE también tardará muchos años, ya que como se mencionó el incremento del recaudo en veinte (20) billones de pesos, es decir más de cinco mil (5000) millones de euros no es una tarea fácil.

BIBLIOGRAFIA

Agencia AFP (2015). Periódico El Tiempo. Inversión más grande del país se concretó en 2010, cuando el Grupo Aval compró el BAC. Recuperado de <http://www.eltiempo.com/economia/empresas/inversion-colombiana-en-nicaragua/15149055>

Comité de Economía y Desarrollo. (2015). Estudios económicos de la OCDE COLOMBIA. Recuperado de www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf.

DANE. (2015). Población Colombiana. Recuperado de <http://www.dane.gov.co/>

Dirección de Asuntos Económicos, ANALDEX. (2015). La visión general de Colombia para la OCDE en 2015. Recuperado de <http://www.analdex.org/index.php/aux-articulos/1063-vision>

DIAN. (2015). Rendición de Cuentas 2013-2014. Recuperado de <http://www.dian.gov.co/>

Fundación IFRS. (2009). Material de formación sobre la NIIF para las PYMES *Módulo 18: Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía*. Recuperado de www.ifrs.org

Fundación IFRS. (2012). Resumen Técnico. NIC 38 Activos Intangibles. Recuperado de www.ifrs.org

Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones de Colombia. (2015). "Colombia reúne a 10 países de América Latina y el Caribe para incentivar la economía digital". Recuperado de <http://www.mintic.gov.co/portal/604/w3-article-13292.html>.

OCDE. (2014). Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Recuperado de http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es.

OCDE. (2013). La OCDE establece una hoja de ruta para la adhesión de Colombia. Recuperado de <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocdeestableceunahojaderutaparalaadhesiondecolombia.htm>

OCDE. (2015). Comité de Economía y Desarrollo. Estudios económicos de la OCDE COLOMBIA. Recuperado de www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf

OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Redacción Economía. (2015). Periódico El Espectador. Colombia tendrá que ajustar

su sistema tributario para estar en la OCDE: Contraloría. Recuperado de <http://www.elespectador.com/noticias/economia/colombia-tendra-ajustar-su-sistema-tributario-estar-ocd-articulo-556452>.

Redacción Empresas. (2015). Y, ¿cuáles son las empresas que han llegado?. Revista Dinero. Recuperado de <http://www.dinero.com/empresas/articulo/las-empresas-han-llegado-colombia-desde-2010/209086>

Revista Semana, Sección Economía. (2015). ¿Por qué se van las grandes multinacionales?. Recuperado de <http://www.semana.com/economia/articulo/por-que-se-van-las-grandes-multinacionales-de-colombia/428733-3>

SINEDIAN. (2015) Jornadas nacionales “Por una pronta ampliación de la planta en la Dian”. Boletín No. 0048 p-1.

Word Bank Group. Doing Business Project (2013). Recuperado de <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>.

FUENTES JURIDICO TRIBUTARIAS

Colombia. Constitución Política de Colombia/1991.

Colombia. Decreto 2649/1993, de 29 de diciembre, por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Diario Oficial, diciembre 29 de 1993, No. 41156.

Colombia. Decreto 4048/2008, de 22 de octubre, Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Diario Oficial, 22 de octubre de 2008, No. 47150.

Colombia. Ley 40/1990, 28 de diciembre, *por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones.* Diario Oficial, 31 diciembre de 1990, No. 39615

Colombia. Ley 43/1990, 28 de diciembre, *Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones.* Diario Oficial, diciembre 13 de 1990, No. 39602

Colombia. Ley 6/1992, 6 de junio, *Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones.* Diario Oficial, 30 de junio de 1992, No. 40490

Colombia. Ley 223/1995, *Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones.* Diario Oficial, diciembre 22 de 1995, No. 42160

Colombia. Ley 448/1998, *por medio de la cual se adoptan medidas en relación con el manejo de las obligaciones contingentes de las entidades estatales y se dictan otras disposiciones en materia de endeudamiento público.* Diario Oficial, Julio 23 de 1998, No. 43345

Colombia. Ley 527/1999, *Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones.* Diario Oficial, 21 de agosto de 1999, No. 43673

Colombia. Ley 633/2000, *Por la cual se modifican y adicionan los Decretos 258 y 350 de 1999, proferidos en desarrollo de la emergencia económica declarada mediante el Decreto número 195 de 1999, y se dictan otras disposiciones.* Diario Oficial, 15 de agosto de 2000, No. 44129

Colombia. Ley 788/2002, *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.* Diario Oficial,

Diciembre 27 de 2002, No. 45046

Colombia. Ley 863/2003, *Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas*. Diario Oficial, diciembre 29 de 2003, No. 45415

Colombia. Ley 1111/2006, *por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*. Diario Oficial, diciembre 27 de 2006, No. 46494

Colombia. Ley 1314/2009, *por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento*. Diario Oficial, julio 13 de 2009, No. 47409

Colombia. Ley 1370/2009, *Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario*. Diario Oficial, diciembre 30 de 2009, No. 47578

Colombia. Ley 1430/2010. *Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad*. Diario Oficial, 29 de diciembre de 2010, No. 47937

Colombia. Ley 1607/2012, *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial, diciembre 26 de 2012, No. 48655

Colombia. Ley 1739/2014, *Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial, diciembre 23 de 2014, No. 49374

Colombia. Corte Constitucional. Sentencia T-294 de 2011. (M.P. Dr. Luis Ernesto Vargas Silva).

Colombia. Estatuto Tributario Colombiano. (2015). Recuperado de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Colombia. Consejo de Estado (Subsección A de la Sección Segunda). Sentencia del 24 de Octubre de 2012. Rdo. 25000-23-25-000-2009-00546-01(0600-12). C.P. Dr. Alfonso Vargas Rincón

Colombia. Corte Constitucional. Sentencia T-294 de 2011. (M.P. Dr. Luis Ernesto Vargas Silva).

ANEXO No. 1 RESUMEN REFORMAS TRIBUTARIAS ULTIMOS 15 AÑOS

LEY	PRESIDENTE	IMPUESTO	DISPUSO	
49/1990	Cesar Gaviria Trujillo	RENTA	Se redujo el número de contribuyentes	
		IVA	Se eliminó exenciones y por ende incrementó la base gravable. Se determinaron 2 tarifas generales 10 y 12%	
		OTROS	Se realizaron reducciones arancelarias	
06/1992		RENTA	Se incrementó la base de contribuyentes, la Empresas Industriales y Comerciales del Estado empezaron a tributar.	
		IVA	Excluyó bienes de la canasta familiar e incluyó nuevos servicios. Respecto a la tarifa se ordenó la transición del 12 al 14% en un término de 5 años.	
		OTROS	Se eliminó el impuesto al patrimonio.	
223/1995	Ernesto Samper Pizano	RENTA	Modificó las tasas, imponiendo a personas físicas tarifas entre el 20 y 35% y a las personas jurídicas 35%	
		IVA	Se modificó la tarifa general al 16%	
		OTROS	Se creó impuesto a la gasolina	
448/1998		RENTA	Desgrava los ingresos de la Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Cajas de Compensación y los Fondos Gremiales.	
		IVA	Gravó el transporte aéreo nacional a la tarifa del 15%	
		OTROS	Se creó de forma temporal el impuesto Gravamen a los Movimientos Financieros (GMV - 2X1000)	
633/2000	Andrés Pastrana Arango	IVA	Se gravó el transporte aéreo internacional, transporte público, el tabaco y los cigarrillos a la tarifa general del 16%	
		OTROS	Se transformó a permanente el GMF y se incrementó al 3X1000	
788/2002		RENTA	Se creó para el año 2003 una sobretasa del 10%, reduciéndola al 5% desde el 2004. Se determinó nuevas rentas exentas y se eliminó algunos beneficios tributarios.	
		IVA	Se incrementó la base imponible. Algunos artículos gravados al 10% pasaron al 16%. La telefonía celular fue gravada al 20%	
863/2003		Alvaro Uribe Velez	RENTA	Se ordenó aplicar sobretasa del 10% entre los años 2004 a 2006. Como beneficio fiscal se creó la deducción del 30% por inversión.
			IVA	Se gravó al 7% algunos productos que se hallaban excluidos. Se creó tarifas del 3% para la cerveza y del 5% para los juegos de suerte y azar
	PATRIMONIO		Se creó el impuesto al patrimonio, aplicable a patrimonios superiores a 3.000 millones aplicando una tarifa del 0,3% durante los años 2004 a 2006.	
	OTROS		Se ordenó incrementar el GMF al 4X1000, aplicable entre el 1004 al 2007	
1111/2006	RENTA		Se eliminó la sobretasa a partir del año 2007. La tarifa aplicable a las personas jurídicas bajó al 34% en 2007 y 33% a partir del 2008. La deducción por inversión paso del 30 al 40%.	
	IVA		Algunos bienes pasarán del 10 al 16%.	
	PATRIMONIO	Los patrimonios superiores a 3.000 millones se gravaron con el 1.2%		
	OTROS	Se eliminó el impuesto a las remesas		
1370/2009	RENTA	La deducción por inversión se redujo de nuevo al 30%.		
	PATRIMONIO	A partir del 2011 se grava los patrimonios superiores a 3.000 millones con el 2.4% y los superiores a 5.000 millones con el 4.8%		
1430/2010	Juan Manuel Santos Calderón	RENTA	Se eliminó la deducción por inversión.	
		GMF	Elimina en forma progresiva este impuesto, aplicando el 2X1000 desde el año 2014, 1X1000 desde el año 2016, eliminándolo por completo desde el año 2018	
		IVA	Ordena incrementar la fiscalización al recaudo del IVA.	

		OTROS	Eliminó la sobretasa del 20% al consumo de energía eléctrica industrial. Dicta disposiciones en materia arancelaria.
1607/2012		RENTA	Reclasificó las personas naturales. Modificó términos de residencia fiscal. La tarifa del impuesto de renta para las personas jurídicas nacionales bajó al 25%.
		CREE	Adicional al régimen aplicable en forma normal a la renta se creó el impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), el cual equivale a los aportes realizados por las personas jurídicas y asimiladas al ICBF.
		IVA	Modificó la estructura del impuesto, estableciendo tres tarifas: 0% para bienes y servicios exentos, 5 y 16% para los bienes y servicios gravados. Se gravaron nuevos bienes y servicios como por ejemplo el servicio de parqueadero. Estableció cambios en la determinación del IVA descontable. Se creó el concepto de IVA de capital. Modificó la periodicidad en la presentación de las declaraciones de este impuesto con base en el monto total de ingresos del año anterior. Se redujo la retención del IVA al 15%, excepto en compras de chatarra la cual quedó al 100%.
		CONSUMO	Se creó el impuesto nacional al consumo, aplicable a la telefonía móvil (4%), venta de algunos bienes (8 ó 16%) y al servicio de restaurante (8%)
		I. GASOLINA	Se creó el impuesto nacional a la Gasolina y al ACPM, eliminando los impuestos anteriores.
		OTROS	Dictó medidas de procedimiento tributario.
1739/2014		RIQUEZA	Se crea este impuesto a cargo de personas naturales y jurídicas declarantes de renta.
		GMF	Mantuvo este impuesto con la tarifa del 4X100 hasta el año 2018, ya que a partir del año 2019 se ordena su desmonte.
		CREE	Se creó la sobretasa a este impuesto, aplicable desde el año 2015 al 2018.

Fuente: Elaboración propia

ANEXO No. 2 UBICACIÓN GEOGRÁFICA DE COLOMBIA EN AMERICA



Fuente: Recuperado de <http://turismoyrutas.blogspot.com.co/2014/09/colombia-el-pais-del-cafe.html>

ANEXO No. 3 RECURSO HUMANO DIAN A 30/08/2014

FUNCIONARIOS POR TIPO VINCULACIÓN	
Fuente Base de datos KACTUS con corte a 30/Agosto/2014	
Vinculación	Total
Carrera	5.967
Libre Nombramiento	81
Planta Temporal	3.054
Provisional	3
Supernumerario	6
Total	9.111

Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

ANEXO No. 4 RECURSO HUMANO DIAN POR RANGO DE EDAD

FUNCIONARIOS DIAN POR RANGO DE EDAD															
Fuente Base de datos IACTUS con corte a 30/Ago/2014															
Rango Edad	PLANTA			PLANTA PP			PLANTA PROVISIONAL			TEMPORALES			ERNUMERA		Total
	Femenino	Masculino	SubTotal	Femenino	Masculino	SubTotal	Femenino	Masculino	SubTotal	Femenino	Masculino	SubTotal	Femenino	SubTotal	
<30	3	14	17	2	2	4	-	-	-	377	229	606	2	2	629
30 a 39	316	219	535	33	26	59	-	-	-	944	521	1.465	1	1	2.060
40 a 49	1.018	783	1.801	18	30	48	2	-	2	384	251	635	2	2	2.488
50 a 59	1.579	1.264	2.843	11	22	33	-	1	1	138	171	309	1	1	3.187
>59	410	297	707	-	1	1	-	-	-	13	26	39	-	-	747
Total general	3.326	2.577	5.903	64	81	145	2	1	3	1.856	1.198	3.054	6	6	9.111

Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales