

# 2.



*La Calidad Académica,  
un compromiso institucional*



Photo by Somya Dinkar: <https://www.pexels.com/photo/brown-owls-on-a-tree-branch-3508236/>

Bogotá, B. L. &  
Cardona, F. A. (2022).  
BEPS 2.0: Reflexiones  
para Colombia.  
*Criterio Libre*, 20(37),  
e219565  
ISSN 1900-0642  
ISSN elect. 2323-0886

## BEPS 2.0: Reflexiones para Colombia

*Blanca Lyda Bogotá Galarza  
Fernán Alonso Cardona Quintero*



# BEPS 2.0: REFLEXIONES PARA COLOMBIA\*

---

BEPS 2.0: REFLECTIONS FOR COLOMBIA

BEPS 2.0: REFLEXÕES PARA A COLÔMBIA

BEPS 2.0: RÉFLEXIONS POUR LA COLOMBIE

BLANCA LYDA BOGOTÁ GALARZA†  
FERNÁN ALONSO CARDONA QUINTERO§

*Fecha de recepción: 06 de junio de 2022*

*Fecha de aprobación: 26 de agosto de 2022*

## RESUMEN

El presente artículo se propone establecer las implicaciones tributarias de la implementación del proyecto BEPS 2.0 de la Organización para la Cooperación y Desarrollo, OCDE, firmado por Colombia el 01 de julio de 2021. Para tal efecto, se aborda de manera general el estado actual de la implementación del plan BEPS de la OCDE para luego emprender los aspectos generales del proyecto BEPS 2.0 y las posibles implicaciones tributarias de su implementación en Colombia. Dicho proyecto aborda los retos de la digitalización de la economía y cuenta con dos (2) pilares, a saber:

---

\* Artículo producto de investigación.

† Contadora pública, Universidad Libre de Colombia; candidata a doctor en Administración, Universidad Celaya de México; magíster en Tributación, Universidad Externado de Colombia, Bogotá; docente de pregrado y posgrado en varias universidades; docente de tiempo completo, Fundación Universitaria Los Libertadores; docente catedrática, maestría en Tributación, Universidad de la Amazonia; integrante del grupo de investigación Reflexión Económica, Administrativa y Contable, Categorizado A. [blbogota@hotmail.com](mailto:blbogota@hotmail.com), Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-8188-4703>

§ Contador público, Universidad de La Salle; estudiante de doctorado en Administración, Universidad de La Salle; magíster en Tributación internacional, comercio exterior y aduanas, Universidad Externado de Colombia; docente de pregrado y posgrado en varias universidades; docente de tiempo completo, Fundación Universitaria Los Libertadores y Politécnico Granacolombiano; integrante del grupo de investigación Reflexión Económica, Administrativa y Contable, categorizado A. [fernancardona3@gmail.com](mailto:fernancardona3@gmail.com). Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-0431-363X>.

- Pilar 1: se basa en asegurar una distribución más justa de las utilidades y derechos impositivos entre los países con relación a los grupos multinacionales, no solo con las compañías que prestan servicios digitales automatizados sino también empresas orientadas al consumidor.
- Pilar 2: contempla imponer una tarifa efectiva de al menos 15% en los países en que operen las multinacionales, para con ello lograr que los países puedan proteger sus bases gravables.

En este contexto, se analizaron los trabajos realizados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, de la cual Colombia es parte desde el 30 de mayo de 2018, y los cambios regulatorios en el sistema tributario colombiano.

**PALABRAS CLAVE:**

impuesto y subvenciones de las rentas empresariales; otros impuestos y subsidios; otros tributos; políticas fiscales.

**CLASIFICACIÓN JEL:**

H1, E62

**ABSTRACT**

The purpose of this article is to establish the tax implications of the implementation of the BEPS 2.0 project of the Organization for Economic Cooperation and Development, OECD, signed by Colombia on July 1, 2021. For this purpose, the present status of the implementation of the OECD BEPS plan is addressed in a general manner, and then the general aspects of the BEPS 2.0 project and the possible tax implications of its implementation in Colombia are discussed. This project addresses the challenges of the digitalization of the economy and has two (2) pillars, namely:

- Pillar 1: based on ensuring a fairer distribution of profits and tax rights between countries in relation to multinational groups, not only with companies that provide automated digital services but also with consumer-oriented companies.
- Pillar 2: it envisages imposing an effective tax rate of at least 15% in the countries where multinationals operate, so that countries can protect their tax bases.

In this context, the investigation analyzes the work carried out by the Organization for Economic Cooperation and Development, OECD, of which Colombia is part since May 30, 2018, and the regulatory changes in the Colombian tax system.

**Keywords:** corporate income tax and subsidies; fiscal policies; other taxes; other taxes and subsidies.

**JEL Classification:** H1, E62

## RESUMO

Este artigo visa estabelecer as implicações fiscais da implementação do projecto BEPS 2.0 da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), assinado pela Colômbia a 01 de Julho de 2021. Para tal, é abordado em termos gerais o estado actual da implementação do plano BEPS da OCDE, e depois são discutidos os aspectos gerais do projecto BEPS 2.0 e as possíveis implicações fiscais da sua implementação na Colômbia. Este projecto aborda os desafios da digitalização da economia e tem dois (2) pilares:

- Pilar 1: baseia-se na garantia de uma distribuição mais justa dos lucros e direitos fiscais entre países em relação a grupos multinacionais, não só com empresas que prestam serviços digitais automatizados, mas também com empresas orientadas para o consumidor.
- Pilar 2: visa impor uma taxa de imposto efectiva de pelo menos 15% nos países onde operam multinacionais, para que os países possam proteger as suas bases tributárias.

Neste contexto, foram analisados os trabalhos realizados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), da qual a Colômbia é membro desde 30 de Maio de 2018, e as alterações regulamentares no sistema fiscal colombiano.

**Palavras-chave:** imposto sobre o rendimento das sociedades e subsídios; outros impostos; outros impostos e subsídios; políticas fiscais.

**Classificação JEL:** H1, E62

## RÉSUMÉ

Cet article vise à établir les implications fiscales de la mise en œuvre du projet BEPS 2.0 de l'Organisation de Coopération et Développement Economique (OCDE), signé par la Colombie le 01 juillet 2021. À cette fin, l'état actuel de la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE est abordé en termes généraux, puis les aspects généraux du projet BEPS 2.0 et les éventuelles implications fiscales de sa mise en œuvre en Colombie sont discutés. Ce projet répond aux défis de la numérisation de l'économie et repose sur deux (2) piliers:

- Pilier 1: il s'agit d'assurer une répartition plus équitable des bénéfices et des droits fiscaux entre les pays en ce qui concerne les groupes

multinacionales, no solamente con las empresas que suministran servicios digitales automatizados sino también con las empresas orientadas a la venta.

- **Pilar 2:** tiene como objetivo imponer un tipo de impuesto efectivo de al menos 15 % en los países en los que operan las multinacionales, para que los países puedan proteger sus bases de impuesto.

En este contexto, los trabajos realizados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), de la que Colombia es miembro desde el 30 de mayo de 2018, y los cambios regulatorios del sistema tributario colombiano han sido analizados.

**Palabras clave:** impuestos y subsidios a las empresas; otros impuestos y subsidios; políticas tributarias.

**Clasificación JEL:** H1, E62

## 1. INTRODUCCIÓN

El proceso de internacionalización de la economía colombiana, junto con la digitalización, están advirtiendo fisuras en la estructura de la tributación internacional, especialmente en el impuesto a las sociedades.

Por una parte, el actual marco normativo tributario internacional está basado en principios y reglas fundamentadas, principalmente, en la presencia física de las empresas en los territorios para realizar sus negocios. No obstante, la acelerada revolución tecnológica digital ha transformado parte de la actividad económica de las empresas, haciendo que sea cada vez más fácil desarrollar una actividad en un país sin tener presencia física en el mismo territorio (Dahlby, 2011).

Es así como las empresas multinacionales producen en un territorio y comercializan en otros aprovechando la oportunidad de situar beneficios y/o utilidades en jurisdicciones de baja o nula tributación o en países que tienen tributaciones de conveniencia. Dichas estrategias favorecen más a unas empresas que a otras, afectando la competencia en igualdad de condiciones.

De otra parte, las estrategias utilizadas en el escenario de la economía digitalizada son similares a las utilizadas por las empresas que hacen negocios en los sectores de la actividad económica tradicional. Sin embargo, algunas características propias de la digitalización de los negocios económicos están contribuyendo a fomentar el uso de estrategias tributarias agresivas. De hecho, resulta cada vez

más usual que el personal y la infraestructura informática de las empresas se encuentren distribuidos en diferentes países, distintos del Estado de residencia de la sede central del grupo económico. Todo ello lleva a que, en la actualidad, la digitalización permita que el nexo empresa-cliente no exija una presencia física que posibilite gravar los hechos impositivos generados en las jurisdicciones fiscales en donde residen los consumidores finales de los bienes y servicios producidos y distribuidos (Rodado, 2020).

Finalmente, las estrategias de planeación abusiva afectan, entre otros aspectos, los niveles de recaudos tributarios necesarios para financiar los bienes y servicios de los ciudadanos.

En este contexto, surge el proyecto BEPS 2.0 de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, que cuenta con dos pilares:

**Pilar 1:** se basa en asegurar una distribución más justa de las utilidades y derechos impositivos entre los países con relación a los grupos multinacionales. La implementación de este pilar requerirá cambios en la legislación doméstica de cada país y un convenio multilateral.

**Pilar 2:** contempla imponer una tarifa efectiva de al menos 15% en los países en que operen las multinacionales. La complejidad de la estructura de los impuestos de sociedades, con numerosos beneficios fiscales, explícitos e implícitos, complica la determinación del tipo efectivo por aplicar.

Dicho acuerdo se firmó el 01 de julio de 2021 por 130 países entre los cuales se encuentra Colombia, cuya implementación debe efectuarse en el año 2022.

Un punto de partida en la implementación de los BEPS 2.0 para los países firmantes del acuerdo lo constituye la existencia de normas internas tributarias que reglamenten la economía digital. En este aspecto, debe tenerse en cuenta que Colombia tiene normas dispersas y complejas en su aplicación y se encuentra efectuando estudios con el fin de poder involucrar en el sistema tributario una normativa general para la aplicación del tributo de los servicios digitales.

## 1.1 PLAN DE ACCIÓN BEPS

“Es un proyecto de reconstrucción del sistema tributario internacional” consolidado a través de un paquete de medidas, elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, y el G20 en coordinación con los otros países en vía de desarrollo que han participado, debido a la creciente evasión fiscal por parte de las empresas multinacionales a través de BEPS (Bonilla, 2017).

Dicho proyecto representa una de las más relevantes reformas al sistema tributario internacional, enfocado a desarrollar reglas que respondan al actual entorno económico global. Un extenso número de jurisdicciones han venido implementando las recomendaciones de cada una de las quince acciones de lo que constituyó la parte inicial del proyecto BEPS, llamado BEPS 1.0, las cuales se detallan en la tabla 1.

**Tabla 1.** Acciones BEPS.

Acción	Fundamento
Acción 1	Economía digital
Acción 2	Neutralización de los productos híbridos
Acción 3	Fortalecimiento de las normas relacionadas con la transparencia fiscal
Acción 4	Limitación de los de los gastos financieros
Acción 5	Combatir las prácticas fiscales perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia
Acción 6	Prevenir el abuso de los tratados y convenios para evitar la doble tributación
Acción 7	Prevenir la evasión artificiosa del Establecimiento Permanente, EP
Acción 8	Consideraciones al desarrollo de normas BEPS cuando se desplazan intangibles entre empresas de un grupo. Precios de transferencia, PT.
Acción 9	Desarrollar normas de prevención BEPS mediante la transferencia de riesgos entre empresas de un grupo. Precios de transferencia, PT.
Acción 10	Desarrollar normas de prevención de BEPS mediante operaciones que raramente se producirán (o que ni siquiera se producen) en te terceros. Precios de transferencia, PT.
Acción 11	Establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS, así como las acciones para tratarlo.
Acción 12	Exigir a los contribuyentes revelar las estrategias de planeación tributaria agresiva.
Acción 13	Examinar la documentación de precios de transferencia, PT, y el reporte país por país.
Acción 14	Hacer más efectivos los mecanismos de solución de controversias.
Acción 15	Desarrollar un instrumento multilateral y que modifique los convenios fiscales bilaterales.

*Fuente:* Elaboración propia a partir del informe OCDE de 2015.

Este plan se ha venido implementando por los países que pertenecen a la OCDE, entre ellos Colombia, cuya finalidad es combatir la erosión de las bases gravables y el traslado de capitales a países de baja o nula tributación.

Colombia se integró como país asociado al proyecto BEPS 1.0 en septiembre de 2013 y ha participado en el análisis, discusión y aprobación

de los informes que contienen los resultados de este proyecto, así como en los trabajos de implementación de sus recomendaciones. Es así como Colombia viene incorporando normativa doméstica frente al compromiso adquirido.

A continuación, en la tabla 2 se relaciona la implementación de las acciones del proyecto BEPS 1.0.

**Tabla 2.** Acciones BEPS 1.0 implementadas en la normativa colombiana.

Acción	Descripción	Fundamento	Características
Acción 1	Economía digital	Colombia no ha establecido una norma general aplicable al gravamen de las transacciones digitales. Sin embargo, en materia de IVA cuenta con las siguientes: Artículo 420, literal B. Hechos que se consideran venta; las Leyes 1819 de 2016, 1943 de 2018 y 2010 de 2019 establecen como hechos generadores del tributo el principio de tributación en jurisdicción destino para los servicios; con respecto a los agentes de retención en IVA aquí se encuentran los intermediarios para el pago en la respectiva operación. El artículo 481 del Estatuto tributario nacional expresa que los servicios prestados en Colombia y que se utilicen expresamente en el exterior se encuentran exentos.	El artículo 420, literal B, no aplica a los bienes y servicios digitales. Las leyes 1819 de 2016, 1943 de 2018 y 2010 de 2019 establecen hechos generadores del tributo con respecto a los servicios; sin embargo, hay exclusiones de gravamen en los servicios. Con respecto a los agentes de retención en IVA, la norma describe en forma taxativa las operaciones que son objeto de retención en IVA y puede estar dejando fuera otro tipo de operaciones. La norma no aclara qué se entiende por exportación de servicios en casos como la producción de cine y de cualquier género con el desarrollo de software.
Acción 2	Neutralización de los productos híbridos	Actualmente no existe un proyecto o norma que introduzca las recomendaciones de la OCDE respecto de las modificaciones que deben introducirse en la legislación doméstica.	Sin embargo, el artículo 260-4 del Estatuto Tributario Nacional contempla los términos y condiciones de la operación de financiamiento. El pago al exterior puede ser tratado como dividendo y no como interés.
Acción 3	Neutralización de los productos híbridos	Ley 1739 de 2014. Ley 1819 de 2016. Proyecto reforma tributaria 2022.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Declaración de activos en el exterior.</li> <li>• Entidades controladas del exterior, ECE.</li> </ul>
Acción 4	Limitación de los gastos financieros	Ley 1607 de 2012.	Adopción de "sub-capitalización".
Acción 5	Combatir las prácticas fiscales perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.	El proyecto de reforma tributaria 2022, plantea una serie de medidas que tienen como finalidad reducir los beneficios fiscales.	Se sugiere definir en términos de política fiscal, cuál es el tratamiento adecuado y definir y hacer adopción de las medidas requeridas.
Acción 6	Prevenir el abuso de los tratados y convenios para evitar la doble tributación.	Ley 1607 de 2012. Ley 1819 de 2016.	Cláusula antiabuso de las normas.

Acción	Descripción	Fundamento	Características
Acción 7	Prevenir la evasión artificial del establecimiento permanente, EP.	Ley 1607 de 2012. Proyecto de reforma tributaria 2022.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Normas de establecimiento permanente, EP</li> <li>• El proyecto de reforma tributaria puntualiza el concepto de "presencia económica significativa". Adiciona el artículo 20-3 del E.T.</li> <li>• El proyecto de reforma tributaria 2022 establece mecanismos de lucha contra la evasión y la elusión tributaria, como modificación al concepto de sede efectiva; inclusión del concepto de ingresos en especie; otorgamiento de facultades a la DIAN para estimar los topes indicativos de costos y gastos deducibles en la cédula general del impuesto sobre la renta para las personas naturales; amplía la determinación oficial del impuesto mediante facturación contemplando no solo el impuesto sobre la renta sino también el IVA e impuesto al consumo.</li> </ul>
Acciones 8-10	Precios de transferencia, PT	Ley 1607 de 2012	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aporte de activos a entidades o sociedades nacionales no gravados como enajenación.</li> <li>• Reestructuración de negocios.</li> <li>• Medidas en precios de transferencia, PT</li> </ul>
Acción 11	Establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS, así como las acciones para tratarlo.	Colombia no cuenta con datos representativos sobre empresas que operen en el país de manera corporativa, que le permitan establecer indicadores macroeconómicos que puedan ser relevantes para el análisis de BEPS.	Se sugiere evaluar el gasto fiscal y el recaudo teniendo en cuenta las recomendaciones BEPS para países en vía de desarrollo.
Acción 12	Exigir a los contribuyentes revelar las estrategias de planeación tributaria agresiva.	Actualmente no existe un proyecto o norma que introduzca las recomendaciones de la OCDE respecto de las modificaciones que deben introducirse en la legislación doméstica.	La adopción de esta acción genera grandes retos, puesto que debe analizarse el costo-beneficio dentro de un marco de política tributaria acorde con la realidad económica colombiana.
Acción 13	Examinar la documentación de precios de transferencia, PT, y el reporte país por país.	Colombia cuenta con herramientas como la documentación comprobatoria y declaraciones informativas de precios de transferencia y se encuentran alineadas con las recomendaciones de la OCDE.	El reto es armonizar los alcances de la normativa colombiana frente a los objetivos de la OCDE.

Acción	Descripción	Fundamento	Características
Acción 14	Hacer más efectivos los mecanismos de solución de controversias.	Colombia requiere una modificación legislativa para permitir el arbitraje y la conciliación en materia tributaria.	La implementación de esta acción permitirá, entre otros aspectos, la cimentación de interpretaciones en el Derecho tributario internacional.
Acción 15	Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.	Colombia debe analizar los impactos en los diferentes escenarios de la tributación internacional.	Se debe analizar las recomendaciones de esta acción para la suscripción de futuros convenios.

*Fuente:* Elaboración propia, a partir de normativa expedida en las reformas tributarias y el proyecto de reforma tributaria 2022, "Reforma tributaria para la igualdad y justicia social".

Como se observa en la tabla precedente, las acciones BEPS 1.0 que faltan por implementar corresponden a las acciones 1, 2, 11 a 15. Sin embargo, se esbozan comentarios generales de los avances y sugerencias en su implementación.

Con respecto a la acción 5, el proyecto de reforma tributaria 2022 plantea la reducción de los siguientes beneficios y así dar alcance a lo señalado por la OCDE:

- Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobreviviente y sobre riesgos profesionales, pasarían de ser exentas de 1.000 unidades de valor tributario en adelante UVT mensuales (anual 12.000 UVT anuales) a 1.790 UVT anuales (artículo 206, numeral 5 del E.T.)
- Veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, cuya limitación pasaría de 240 UVT mensuales (2.880 UVT anuales) a 790 UVT anuales, previa depuración de los ingresos no constitutivos de renta, deducciones y demás rentas exentas (artículo 206, numeral 10 del E.T.)
- La limitante de rentas exentas y deducciones en el impuesto sobre la renta de las personas naturales pasaría de 5040 UVT a 1.210 UVT, permaneciendo la limitante de 40% de los ingresos netos (artículo 336 del E.T.)
- La tarifa del impuesto sobre la renta para usuarios de zona franca se mantendría en 20% siempre que cuenten con un Plan de

Internacionalización aprobado y vigente al 01 de enero del año gravable y que cumpla con el umbral mínimo de exportación que determine el gobierno nacional. Caso contrario, se aplicará la tarifa general vigente, es decir, 35% (artículo 240-1, E.T.)

- A partir del 01 de enero de 2023, se propone una tarifa de 35% para las zonas francas uniempresariales (artículo 240-1, parágrafo 5, E.T.)
- Se propone incluir un límite a los beneficios y estímulos tributarios, consistente en 3% anual de la renta líquida ordinaria del contribuyente (artículo 25-1, E.T.)
- El impuesto de industria y comercio no podría tomarse como descuento tributario en 50% sino como deducción en 100% (Artículo 115 del E.T.)
- Las regalías no serían deducibles del impuesto sobre la renta ni podrían tratarse como costo ni como gasto (artículo 115, parágrafo 1 del E.T.)
- Las ganancias ocasionales por concepto de indemnizaciones de seguros de vida pasarían a estar gravadas a partir de 3.250 UVT (actualmente 12.500 UVT), (artículo 303-1, E.T.)

No obstante, el compromiso de implementar el plan de acción BEPS 1.0 por parte de los países miembros, la OCDE en 2017 comenzó con el desarrollo de nuevas reglas a fin de hacer frente

***Por lo que respecta al Pilar 1, su aplicación se estima que generaría una reasignación aproximada de unos 100.000 millones de dólares de ingresos fiscales hacia las jurisdicciones de mercado, con un aumento modesto de los ingresos impositivos globales.***

***En cuanto al Pilar 2, el informe de la OCDE concluye que su aplicación conduciría a un incremento significativo de la recaudación por impuesto sobre sociedades, a la vez que reduciría de modo considerable los incentivos actuales de las empresas multinacionales a trasladar sus beneficios a jurisdicciones de baja tributación, lo que generaría mejoras añadidas de recaudación.***

a ciertos aspectos que quedaron inconclusos de resolver bajo BEPS, como lo es el régimen fiscal al que deberían estar sujetos las grandes compañías digitales. Este segundo grupo de reglas se conoce como BEPS 2.0.

## 1.2 BEPS 2.0

### 1.2.1 Antecedentes

- Se expidió el Plan de acción BEPS 1.0: se identificó la necesidad de abordar desafíos de la digitalización de la economía (Acción 1). Sin embargo, no hubo consenso entre los países miembros.
- 2017: Por mandato de los ministros de finanzas del G20, países del marco inclusivo de BEPS acordaron trabajar conjuntamente en la revisión de los conceptos actuales del sistema tributario internacional frente a la digitalización de la economía, dar respuesta global coordinada versus las medidas unilaterales.
- 2018-2021: Marco inclusivo de BEPS 1.0: discute y revisa las reglas de "nexo" y de "atribución de beneficios" para los negocios altamente digitales y, en general, para aquellos que se benefician de la digitalización para incrementar sus rentas en mercados extranjeros (Pilar 1). Así mismo, el mercado inclusivo de BEPS discute y revisa solución para: i) responder a los problemas remanentes de BEPS, y ii) detener la competencia fiscal perniciosa entre las jurisdicciones, mediante la asignación de un impuesto mínimo global para los grupos multinacionales (Pilar 2).

### Características

- Aborda desafíos tributarios de la digitalización de la economía
- No se limita a modelos digitales o comerciales
- Más ambicioso que el proyecto BEPS original
- Contiene dos pilares: i) Pilar 1. Revisa la asignación de beneficios y las reglas de "nexo", ii) Pilar 2. Establece nuevas reglas de impuestos mínimos globales

- Acuerdo firmado el 01 de julio de 2021 por 133 países, entre los que está Colombia. No adhieren al acuerdo: Estonia, Hungría, Irlanda, Nigeria, Kenia y Sri Lanka.
- El Acuerdo entra en vigor en el año 2023 (Vargas, Parra y Riccardi, 2021).

### *Pilar 1*

Consiste en la creación de un nuevo supuesto bajo el cual las grandes compañías digitales y comerciales con un cierto nivel de ingresos (20 billones de euros) y con utilidades netas en exceso de 10 por ciento (10%) deberán pagar un impuesto en los países en donde el mercado o sus clientes están localizados, aun cuando no tengan ningún tipo de presencia física en dichos países.

La asignación del impuesto que le correspondería al país de residencia de la compañía y a los países de mercado se realizará a través de dos fórmulas:

- a) Monto A: asigna a los países de mercado una parte de las utilidades por encima de la tasa normal de retorno de las compañías que hubiere sido obtenida a través de la explotación de tecnología o intangibles.
- b) Monto B: otorga un monto estándar a los países de mercado de acuerdo con funciones de publicidad y distribución, 10% del costo de distribución (Riccardi, Vargas y Parra, 2021).

### *Pilar 2*

Entre las medidas adoptadas por la OCDE se encuentra la adopción de un impuesto mínimo global conocido como Global Anti-Base Erosion (GloBE) con la intención de asegurarse de que todos los ingresos de las multinacionales estén sujetos a un nivel de impuestos apropiado, independientemente de donde lleven a cabo sus actividades.

El impuesto mínimo global establece básicamente que si el ingreso generado por una subsidiaria o una sucursal en el extranjero no está sujeto a una

tasa de impuesto superior a la tasa acordada como mínima entre los países (actualmente 15%), el país en donde se encuentra localizado el accionista o la matriz tendrá el derecho a aplicar el impuesto correspondiente.

El GloBE solamente aplicaría a compañías multinacionales que tengan un ingreso global superior a EUR 750 millones (Tatarini, Quiñones y Chaparro, 2021).

### *Impacto en la aplicación de los pilares 1 y 2*

La OCDE publicó los resultados de un análisis preliminar de estimación del impacto de la aplicación de los dos Pilares (OECD, 2020c).

El estudio se realiza para una base de datos de más de 27.000 grupos multinacionales de más de 200 países y jurisdicciones (que incluye las estadísticas de los informes país por país), y para los años 2016-2017.

En este informe, se estima que la aplicación de los Pilares 1 y 2 podría incrementar la recaudación global del impuesto sobre sociedades entre 50.000 y 80.000 millones de dólares.

Por lo que respecta al Pilar 1, su aplicación se estima que generaría una reasignación aproximada de unos 100.000 millones de dólares de ingresos fiscales hacia las jurisdicciones de mercado, con un aumento modesto de los ingresos impositivos globales.

En cuanto al Pilar 2, el informe de la OCDE concluye que su aplicación conduciría a un incremento significativo de la recaudación por impuesto sobre sociedades, a la vez que reduciría de modo considerable los incentivos actuales de las empresas multinacionales a trasladar sus beneficios a jurisdicciones de baja tributación, lo que generaría mejoras añadidas de recaudación.

La OCDE ha valorado las implicaciones que la crisis de la COVID-19 puede tener sobre las anteriores estimaciones, advirtiendo que, a

pesar de la gran incertidumbre que caracteriza a la situación sanitaria y económica actual, es bastante probable que, durante la pandemia, las ganancias de ingresos fiscales estimadas para los dos pilares se reduzcan significativamente a corto plazo, al caer de manera importante la rentabilidad de muchas empresas multinacionales. Sin embargo, la aceleración de la transformación digital que se está produciendo seguramente aumentará el peso relativo de los servicios digitales automatizados provistos por las empresas sujetas al gravamen del Pilar 1, lo que aumentará previsiblemente la recaudación estimada (Laborda y Onrubia, 2020).

### *Implementación de BEPS 2.0*

Los países que firmaron el acuerdo BEPS 2.0 deben implementarlo en el año 2022 y entrará en vigor en 2023.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, Colombia requiere analizar la normativa interna e implementar los pilares 1 y 2 del acuerdo BEPS 2.0 evaluando los impactos tributarios y conexos que se puedan presentar y para tal fin se deben tener en cuenta, entre otras, las siguientes reflexiones:

#### **1.2.2 Reflexiones para Colombia**

Colombia ha venido implementando normativas para dar alcance a las recomendaciones de la OCDE respecto del Plan BEPS 1.0 y 2.0. Así mismo, debe considerarse algunos aspectos que no han sido contemplados en las diferentes reformas tributarias incluido el proyecto de reforma tributaria 2022:

#### *Entidades Controladas del Exterior ECE (artículos 882 a 893, E.T.)*

Este régimen tiene la finalidad de evitar el abuso de estructuras en las que se difiera la causación de las rentas pasivas. Para alcanzar dicho objetivo, es necesario tener en cuenta los siguientes aspectos:

- Debe verificarse que la entidad extranjera es controlada por residentes fiscales colombianos y este régimen no tiene establecido causales propias de “control” sino que remite a las causales previstas para precios de transferencia. Dicha situación puede generar dificultades en el momento de determinar si una entidad es controlada.
- La definición de ingresos pasivos contemplados en el artículo 884 del E.T. incluye una serie de rentas que en algún momento pueden ser rentas activas y se requiere establecer excepciones con el fin de facilitar la fiscalización.
- Con el fin de evitar la doble tributación, el artículo 892 del E.T. contempla la aplicación del descuento por impuestos pagados en el exterior según lo señalado en el artículo 254 del E.T. Esta norma solo es aplicable en el caso en que se perciban rentas de fuente extranjera sin tener en cuenta que pueden recibirse rentas con pagos en Colombia a través de contratos de mandato cuya retención en la fuente no podría tomarse como descuento tributario. Es necesario prever este tipo de situaciones que pueden presentarse en este régimen de ECE (Hernández de León y Hernández Gómez, 2022).

#### *Compañías Holding CHC (artículos 894 a 898, E.T.)*

El objetivo de este régimen fue atraer inversión extranjera otorgando beneficios en materia impositiva, como:

- Los dividendos distribuidos con entidades no residentes a un CHC están exentos del impuesto sobre la renta.
- Los ingresos derivados de la venta de acciones o participaciones de una CHC están exentos de impuestos, excepto la parte correspondiente a la utilidad derivadas de las actividades realizadas en Colombia.
- Los dividendos distribuidos por una CHC a sus accionistas no residentes se consideran rentas de fuente extranjera, no gravables,

siempre que provengan de rentas atribuibles a actividades realizadas por no residentes.

- Las distribuciones de dividendos entre las subsidiarias locales y la CHC no están sometidas a la retención en la fuente de dividendos.

No obstante, el otorgamiento de beneficios impositivos, debe tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

- El régimen ECE puede concurrir simultáneamente con el CHC. Pueden presentarse situaciones en que la subsidiaria extranjera de la CHC perciba rentas pasivas y sus dividendos queden gravados. Situación esta que desvirtúa el objetivo del régimen CHC consistente en la atracción de inversión extranjera.
- La legislación no contempla distribución de dividendos entre CHCO (Hernández de León y Hernández Gómez, 2022).
- La nueva arquitectura tributaria garantiza un piso de tributación para las multinacionales.
- La política fiscal debe involucrar objetivos de redistribución y simplicidad para dar alcance al Pilar 1 de BEPS 2.0, puesto que se establece la redistribución de ingresos a nivel global y la asignación de costos y beneficios dentro de un determinado grupo empresarial. De igual importancia, la política fiscal debe propender por eliminar la competencia desleal evitando la erosión de las bases gravables tal como lo revela el Pilar 2.
- Se presentan dificultades técnicas en el cálculo de la tarifa GloBE (tarifa efectiva) teniendo en cuenta que en la normativa tributaria colombiana hay descuentos tributarios que no podrían considerarse, como es el caso del descuento del IVA en la adquisición de activos fijos productivos. De otra parte, Colombia cuenta con regímenes exceptivos o con tarifas bajas, tal es el caso de las zonas aduaneras, que requieren ajuste para el cálculo de la tarifa gloBE.
- Se pierde efectividad en los beneficios tributarios concedidos por la legislación colombiana.

***Los países que firmaron el acuerdo BEPS 2.0 deben implementarlo en el año 2022 y entrará en vigor en 2023.***

***De acuerdo con lo anteriormente expuesto, Colombia requiere analizar la normativa interna e implementar los pilares 1 y 2 del acuerdo BEPS 2.0 evaluando los impactos tributarios y conexos que se puedan presentar ...***

- El cronograma de implementación de BEPS 2.0 es 2022 y para ello se deben adecuar las normas domésticas que tengan incidencia en la aplicación de dicho acuerdo.
- Debe tenerse en cuenta el nivel de competencia frente a las multinacionales que lleguen a invertir a Colombia y establecer los instrumentos fiscales que respondan tanto a BEPS 2.0 como a las necesidades de Colombia.
- Si solo un número reducido de países implementa el impuesto mínimo global, estos podrían resolver para sí mismos el problema de la transferencia de utilidades a otros países. Sin embargo, se pueden generar problemas de competencia fiscal entre los países. Las compañías cuya sede principal está localizada en países que sí implementaron el englobe podrían buscar ubicar sus capitales en otra jurisdicción que no haya adoptado dicho impuesto.

## REFERENCIAS

- Bonilla L. (2017). Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión al sistema tributario. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT, No. 76*. ISSN 0122-0799. Bogotá, Colombia.
- Congreso de la República (2016). *Ley 1819 de 2016*. Colombia. Recuperado de [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_1819\\_2016.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html)
- Congreso de la República (2022). *Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social*. Recuperado de [https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC\\_CLUSTER-200757%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased](https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-200757%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased)
- Estatuto Tributario Nacional (2021). Recuperado de <https://estatuto.co/>
- Dahlby B. (2011). *Cadenas globales de valor, inversión extranjera directa y tributación*. Canadá. Recuperado de [https://web.archive.org/web/20130718203849id\\_/http://www.international.gc.ca/economist-economiste/assets/pdfs/research/TPR\\_2011\\_GVC/11\\_Dahlby\\_e\\_FINAL.pdf](https://web.archive.org/web/20130718203849id_/http://www.international.gc.ca/economist-economiste/assets/pdfs/research/TPR_2011_GVC/11_Dahlby_e_FINAL.pdf)
- Hernández, Andrés, y Hernández, Mónica (junio 2022). *Análisis crítico del Régimen tributario internacional colombiano*. 46 Jornadas Colombianas de Derecho tributario. ICDT. Colombia.
- Laborda y Onrubia (2020). *Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: Las propuestas de la OCDE*. España. Recuperado de [https://www.researchgate.net/profile/Jorge-Onrubia/publication/347825182\\_Retos\\_a\\_los\\_que\\_se\\_enfrenta\\_la\\_fiscalidad\\_de\\_las\\_multinacionales\\_las\\_propuestas\\_de\\_la\\_OCDE/links/60112ad445851517ef1a34cb/Retos-a-los-que-se-enfrenta-la-fiscalidad-de-las-multinacionales-las-propuestas-de-la-OCDE.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Jorge-Onrubia/publication/347825182_Retos_a_los_que_se_enfrenta_la_fiscalidad_de_las_multinacionales_las_propuestas_de_la_OCDE/links/60112ad445851517ef1a34cb/Retos-a-los-que-se-enfrenta-la-fiscalidad-de-las-multinacionales-las-propuestas-de-la-OCDE.pdf)
- Lázaro, R. (2020). BEPS 2.0: Breves consideraciones acerca de la propuesta de la OCDE. Sao Pablo. Recuperado de <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtrf/article/view/367/173>
- OCDE. *BEPS 2015 Final Reports*. <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>
- OCDE. *BEPS 2.0*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- Riccardi Sacchi Andrea Laura; Vargas, Claudia, y Parra Ramírez, Andrés Felipe (agosto 2021). *Pilar 1 Acuerdo Global Tributario*. 45 Jornadas Colombianas de Derecho tributario. ICDT. Colombia.
- Ruiz y Massy (2015). Plan de acción BEPS. XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT. México.
- Tartarini, Tulio; Quiñonez Cruz, Natalia, y Chaparro Plazas, Carlos Miguel (agosto 2021). *Pilar 2 Acuerdo Global Tributario*. 45 Jornadas Colombianas de Derecho tributario. ICDT. Colombia.