



“proceso de adopción de las cláusulas del BEPS para combatir la evasión de impuestos por parte de empresas multinacionales en Colombia”

Paola Andrea Vallejo López

Tesis de maestría presentada para optar al título de Magíster en Tributación

Asesoras: Carolina Orozco Santafé, Magister (MSc) en Administración con énfasis en Finanzas,
Andrea Vacca López, Doctor (PhD) en Desarrollo Sostenible.

Asesores de recursos académicos: Juan Pablo Charry Osorio (asesor bibliográfico)

Universidad de Manizales
Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas
Maestría en Tributación
Manizales, Caldas, Colombia

2026

Cita	(Vallejo López, 2026)
Referencia	Vallejo López, P.A. (2024). <i>Proceso de Adopción de las Cláusulas BEPS para combatir la evasión de impuestos por parte de Empresas Multinacionales en Colombia</i> . [Tesis de maestría]. Universidad de Manizales. RIDUM: Repositorio Institucional Universidad de Manizales.
Estilo APA 7 (2020)	



Maestría en Tributación, Seleccione cohorte posgrado

Seleccione centro de investigación UManizales (A-Z).

Grupo de Investigación Teoría Contable

Línea de Investigación Contabilidad y Estado.

Declaración de inteligencia artificial: el o los autores de este trabajo de grado declaran que han utilizado herramientas de inteligencia artificial (IA), tales como [mencionar herramientas utilizadas, por ejemplo, ChatGPT, Grammarly, Turnitin, Copilot, Gemini, entre otras], de manera ética y responsable, tal como se establece en el Acuerdo UManizales 002 (julio 26 de 2023) sobre propiedad intelectual e IA. Estas herramientas son empleadas como apoyo en la redacción, revisión gramatical y generación de ideas, pero en ningún caso sustituyen el análisis crítico, la argumentación académica ni la originalidad del trabajo. Asimismo, cualquier contenido generado con asistencia de IA está citado y referenciado adecuadamente, garantizando la integridad académica y el cumplimiento de los principios éticos de la investigación.

Biblioteca y Centro de Recursos: biblioteca.umanizales.edu.co

Repositorio Institucional: ridum.umanizales.edu.co

Universidad de Manizales: umanizales.edu.co

Revistas: revistasum.umanizales.edu.co

Fondo Editorial: editorialum.umanizales.edu.co

El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Manizales ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por los derechos de autor y conexos.

Dedicatoria

Este trabajo es el fruto de un riguroso proceso de formación, reflexión y compromiso académico y lo dedico a Dios, la fuente primaria de vida, sabiduría y fortaleza.

A mi familia, pilar fundamental de mi vida.

A mi niña interior, incondicionalmente serás motivo de orgullo.

Agradecimientos

Expreso mi más sincero agradecimiento a Dios la Fuente de Vida, por permitirme vivir esta experiencia, por ser fuente de fortaleza, sabiduría y perseverancia para culminar satisfactoriamente esta etapa académica.

Gracias a mi familia, por ser la representación del apoyo incondicional.

Manifiesto igualmente mi gratitud a todos los docentes de la Maestría en Tributación, quienes, con su conocimiento y orientación contribuyeron de manera significativa a mi formación profesional.

De manera especial agradezco a mis asesoras de trabajo de grado por sus valiosos aportes, observaciones y acompañamiento, los cuales fueron esenciales para la culminación de esta investigación.

Finalmente me agradezco a mí misma, por demostrar mis capacidades y aptitudes, por la disciplina, la perseverancia y el compromiso asumido. Por tener la certeza de que todo esfuerzo encuentra su recompensa.

Tabla de contenido

Resumen	11
Abstract	12
Introducción	13
1 Planteamiento del problema	15
Pregunta de Investigación	19
1.1 Antecedentes	19
1.1.1 Planificación fiscal y cooperación tributaria internacional (Documentos de la OCDE y Plan BEPS de acción Grandes Empresas).....	20
1.1.2 Evasión y Elusión Fiscal de las EMN en el contexto internacional.....	23
1.1.3 Tributación de las Empresas Multinacionales en América Latina.....	25
1.1.4 La evasión de Impuestos de las EMN y plan de acción BEPS en Colombia.....	27
1.1.5 Análisis del impacto tributario en Colombia con la implementación del proyecto BEPS.....	28
2 Justificación.....	31
3 Objetivos	33
3.1 Objetivo general	33
3.2 Objetivos específicos.....	33
4 Marco teórico	34
4.1 Los tratados de libre comercio T.L.C.....	34
4.2 El Sistema Tributario	36
4.3 El sistema tributario colombiano.....	37
4.4 Evasión y elusión fiscal	38
4.4.1 Consecuencias de la evasión y la elusión fiscal.....	41
4.5 Desafíos de Colombia en competitividad fiscal.....	42

4.5.1 Evasión y elusión tributaria en Colombia.....	45
4.5.2 Evasión fiscal de las empresas en Colombia	46
4.5.3 Estrategias para controlar la evasión fiscal en Colombia	49
4.6 Transparencia Fiscal y justifica tributaria.....	51
4.7 Teoría del Cumplimiento Tributario	53
4.8 La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).....	54
4.8.1 La adhesión de Colombia a la OCDE y adopción del Plan BEPS.....	56
4.8.2 Motivaciones de Colombia para ingresar a la OCDE	58
4.9 Paraísos Fiscales	60
4.10 Justicia tributaria internacional	63
4.11 La Justicia tributaria en América Latina	64
4.12 La evasión tributaria en América Latina y el Caribe	66
5 Metodología	70
6 Resultados	71
6.1 Estrategias de planificación fiscal agresiva que las cláusulas del BEPS buscan atender, para contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Objetivo 1).....	72
6.1.1 Mecanismos Clave de BEPS Utilizados por Empresas Multinacionales.....	72
6.1.1.1 <i>La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)</i>	73
6.1.1.2 Precios de transferencia abusivos y manipulación de transacciones intragrupo.....	74
6.1.1.3 Deducción Excesiva de Intereses y Otros Pagos Financieros.....	75
6.1.1.4 Utilización de entidades híbridas y explotación de asimetrías fiscales	76
6.1.1.5 Estrategias Relacionadas con la Propiedad Intelectual (IP).....	77
6.1.1.6 Evitación Artificial del Estatus de Establecimiento Permanente (EP)	78
6.1.1.7 Abuso de Convenios Fiscales (Treaty Shopping).....	79
6.1.2 Ejemplos representativos de estrategias BEPS por las EMN	80

6.1.3 Consecuencias de BEPS a Nivel Global y Nacional	82
6.1.3.1 Impacto en la Recaudación Fiscal y los Servicios Públicos	83
6.1.3.2 Distorsión de la Competencia y Asignación Ineficiente de Recursos	83
6.1.3.3 Erosión de la Confianza Pública y la Legitimidad del Sistema Fiscal	84
6.1.3.4 Aumento de los Costos de Cumplimiento para Empresas y Administraciones Tributarias	85
6.1.3.5 Efectos en la Inversión y el Crecimiento Económico	86
6.2 Las acciones de las cláusulas del BEPS contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de las EMN.....	87
6.2.1 <i>Plan de Acción BEPS (1.0): Las 15 acciones clave</i>	87
6.2.2 BEPS 2.0: El Enfoque de Dos Pilares para la Economía Digital (Pilar Uno y Pilar Dos)	99
6.3 Avances en el proceso de adopción del plan de acción BEPS que ha tenido Colombia para garantizar la transparencia fiscal y combatir la evasión y elusión tributaria por parte de las EMN (Objetivo 2)	102
6.3.1 Cambios en la política fiscal colombiana el marco de la adhesión a la OCDE y el Plan de Acción BEPS.....	103
6.3.2 Avances de Colombia en la implementación de las 15 acciones del Plan BEPS	105
6.3.3 Avances de Colombia para combatir de elusión fiscal en el marco del plan BEPS	114
6.4 Beneficios, desafíos y limitaciones de la adopción del Plan de Acción BEPS en Colombia para garantizar la transparencia fiscal y combatir la evasión y elusión tributaria de las EMN (Objetivo 3).....	116
6.4.1 Beneficios y logros obtenidos	116
6.4.2 Desafíos y limitaciones de la adopción de las cláusulas BEPS	119
7 Discusión	122
8 Conclusiones	125
9 Recomendaciones	128
Referencias	130

Lista de tablas

Tabla 1 Clasificación de los antecedentes y búsqueda documental: número de referencias encontradas.....	20
Tabla 2 América Latina y el Caribe: estrategia actual para abordar el fenómeno de la evasión tributaria.	68
Tabla 3 Ejemplos representativos de estrategias BEPS y empresas asociadas	81
Tabla 4 Resumen de las 15 acciones del Plan de Acción BEPS	97
Tabla 5 Comparativa de los Pilares Uno y Dos de BEPS 2.0	101

Lista de figuras

Figura 1	Evolución de la posición de Colombia. Índice de Competitividad agregada IMD	43
Figura 2	Ubicación de Colombia en el índice de la Tasa corporativa según DELOITTE.....	44
Figura 3	Recaudo de Impuestos - Informe del CPC 2024	45

Siglas, acrónimos y abreviaturas

AT	Administración Tributaria
APA	Acuerdos previos sobre valoración de precio de transferencia
BEPS	Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios
BE	Beneficios empresariales
CAN	Comunidad Andina de Naciones
CBCR	Informe país por país (<i>Country-by-Country Report</i>) en materia tributaria
CDI	Convenio Internacional para Evitar la Doble Imposición
CIAT	Centro Internacional de Informaciones Tributarias
CT	Código Tributario
CFC	En inglés, “ <i>Controlled Foreign Corporations</i> ” y, en español, “Compañías Foráneas Controladas”
CPC	Consejo privado de Competitividad
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization (Beneficio antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones)
ECE	Entidades Controladas del Exterior
EMN	Empresas multinacionales
EP	Establecimiento permanente
ET	Estatuto Tributario
FMI	Fondo Monetario Internacional
G20	Foro internacional de los Grupo De Los Veinte.
IE	Inversión Extranjera
IED	Inversión extranjera directa
IMD	International Institute for Management Development
IS	Impuesto sobre sociedades
IVA	Impuesto al valor agregado
LOB	Cláusula de Limitación de Beneficios o cláusula antiabusos
MCOCDE	Modelo de Convenio Tributario de la OCDE
NIIF	Normas Internacionales de la Información Financiera
OCDE	Organización de países para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMC	Organización Mundial del Comercio
PMA	Procedimiento de Mutuo Acuerdo para los tratados internacionales
PIB	Producto Interno Bruto
PT	Precios de Transferencia
SEC	Sociedad Extranjera Controlada
TFI	Normas de Transparencia Fiscal Internacional

TPRs	Regulaciones de precios de transferencia
TLC	Tratados de Libre Comercio

Resumen

Trabajo de investigación elaborado en el marco de la Maestría en Tributación, que aborda el proceso de adopción de las cláusulas del proyecto BEPS de la OCDE, para combatir la evasión de impuestos por parte de las empresas multinacionales en Colombia. Se plantea la existencia de inequidades y ausencia de justicia tributaria debido a los cambios en la economía global y las distorsiones en los sistemas de tributación que facilitan la evasión y elusión tributaria por parte de las Empresas multinacionales, que acuden a la planeación agresiva con miras a reducir su carga fiscal, la erosión de la base fiscal y el traslado de beneficios. Como objetivo, se tiene el de analizar las medidas multilaterales para el control fiscal emitidas por la OCDE, a través del plan de acción BEPS, que ha adoptado Colombia, en el marco de sus reformas tributarias y las implicaciones para el sistema tributario y la economía del país, para determinar los beneficios, desafíos y limitaciones en el propósito de garantizar la transparencia fiscal y combatir la evasión por parte de las empresas multinacionales. El método empleado fue el análisis de los indicadores dados por la OCDE, y su articulación dentro del sistema tributario colombiano, en relación al comportamiento fiscal de las Empresas Multinacionales que operan dentro y fuera de Colombia. Entre los resultados obtenidos se tiene que en Colombia ha existido un esfuerzo importante para mejorar el sistema fiscal acorde a las grandes transformaciones globales y las exigencias de los bloques estratégicos como la OCDE y el G20, asumiendo un papel proactivo en su proceso de adhesión a la OCDE y desarrollando mecanismos para adoptar las propuestas y recomendaciones del organismo mediante cambios administrativos y normativos al interior del Estado.

Palabras clave: Evasión y elusión fiscal, planificación fiscal agresiva, beneficios fiscales, Plan de Acción BEPS, equidad tributaria, transparencia fiscal.

Abstract

This research project addresses the adoption process of the OECD's BEPS clauses to combat tax evasion by multinational corporations in Colombia. The paper presents the existence of inequities and a lack of tax justice due to changes in the global economy and distortions in tax systems that facilitate tax evasion and avoidance by multinational corporations, which resort to aggressive tax planning to reduce their tax burden, tax base erosion, and profit shifting. The objective is to analyze the multilateral tax control measures issued by the OECD through the BEPS action plan adopted by Colombia as part of its tax reforms, and the implications for the country's tax system and economy. This paper aims to determine the benefits, challenges, and limitations of ensuring tax transparency and combating evasion by multinational corporations. The method used will be the analysis of the indicators provided by the OECD and their integration within the Colombian tax system, in relation to the tax behavior of multinational corporations operating inside and outside Colombia. Among the results obtained, it is clear that Colombia has made a significant effort to improve the tax system in line with major global transformations and the demands of strategic blocs such as the OECD and the G20. Colombia has taken an active role in its accession process to the OECD and developed mechanisms to adopt the organization's proposals and recommendations, making administrative and regulatory changes within the State.

Key words: *Tax evasion and avoidance, aggressive tax planning, tax benefits, BEPS project*

Introducción

Es bien sabido que la economía como elemento activo y sensible de la sociedad, sufre alteraciones debido a una diversidad de factores que pueden ocasionar tanto situaciones benéficas, que generan estabilidad y confianza, como distorsiones e inestabilidad financiera a nivel estatal o global. En especial, la llegada del nuevo milenio ha traído consigo grandes transformaciones como la globalización, la internacionalización de la economía, el desarrollo de nuevas tecnologías en la información y las comunicaciones TIC's, comercio electrónico, economía digital, mayor flujo de capitales, y con ello, una mayor complejidad para la recaudación de impuestos en el orden internacional, pues muchos países no ajustan sus sistemas tributarios a los convenios multilaterales para prevenir la evasión fiscal.

Muchas empresas emergentes y aún consolidadas, aprovechan la falta de claridad en la normatividad de los acuerdos internacionales, y acuden a la planificación fiscal agresiva para disminuir su carga impositiva y evadir impuestos ocasionando así la erosión de la base fiscal y el traslado de beneficios. En este escenario, los países que conforman la Organización de países para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) comenzaron a percibir la necesidad de establecer reglas claras para evitar la elusión con vinculados económicos a nivel nacional e internacional, cuando las grandes superficies trasladan sus capitales a países con menor tasa de tributación o paraísos fiscales.

De hecho, uno de los mayores problemas que se ha venido presentando a nivel global, es la relación que tienen los países con sus vinculados económicos permisible con la erosión de la base fiscal imponible y el traslado de beneficios económicos (*Base Erosion and Profit Shifting en adelante BEPS*) a otros países de baja o nula tributación, con planeaciones fiscales agresivas que buscan limitar los recursos económicos obtenidos en otras jurisdicciones. Estas estrategias buscan explotar las lagunas y los desajustes en las normativas fiscales internacionales para desviar artificialmente los beneficios desde jurisdicciones con alta tributación hacia ubicaciones de baja o nula tributación. En estas últimas, la actividad económica real que genera dichos beneficios es mínima o inexistente, lo que resulta en una erosión de la base imponible de los países donde el valor es realmente creado.

Esta es una problemática que está en la agenda de la fiscalidad internacional y para enfrentarla se han suscrito acuerdos multilaterales, mediante el liderazgo de la OCDE, para poder enfrentar estas prácticas empleadas por empresas y grupos multinacionales con el fin de eludir el pago de impuestos y que afectan a los contribuyentes y la financiación del gasto público en los estados.

Con el fin de controlar esta situación, se creó por parte de la OCDE, el Plan de Acción BEPS que se compone de 15 acciones clave, encaminadas a reducir de forma considerable la carga impositiva que genera el traslado de beneficios en los procedimientos fiscales que son realizados entre las distintas jurisdicciones, con implicaciones tanto para los países desarrollados como para aquellos que se encuentran en vías de desarrollo (OCDE, 2020).

Algunos países miembros del OCDE, entre ellos Colombia, se están esforzando por integrar de forma metódica las medidas fiscales multilaterales, y sus aplicaciones, ya que ofrecen garantías para conjurar las anomalías en tributación internacional, especialmente con respecto a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En nuestro país, esta tarea se comenzó a ejecutar con la entrada en vigencia de la reforma tributaria Ley 1607 de 2012 y posteriormente se consolidó con la reforma estructural Ley 1819 de 2016 que estableció una serie de cambios con respecto a los precios de transferencia (Rodríguez, 2017), como se analizará posteriormente en desarrollo del presente estudio.

En el contexto colombiano, se hace necesario determinar los cambios que trae la adopción de los precios de transferencia a partir de la evaluación y seguimiento de las acciones del proyecto BEPS en su propósito de promover políticas fiscales transparentes y justas para reducir los efectos de la elusión fiscal de las empresas multinacionales (en adelante EMN). Es por ello que el presente estudio se enfoca a analizar el proceso de adopción de las cláusulas del BEPS para combatir la evasión y elusión de impuestos por parte de las EMN en Colombia, y determinar los beneficios, desafíos y limitaciones que esta decisión ha traído para el país en materia fiscal. El estudio se divide en tres capítulos de la siguiente forma:

El apartado 1, contiene los aspectos generales de la investigación, el planteamiento del problema, los objetivos, la justificación, metodología y antecedentes investigativos sobre el Plan de Acción BEPS de la OCDE, que se han organizado en cinco categorías a saber: la planificación fiscal y cooperación tributaria internacional, la evasión y elusión fiscal de las EMN en el contexto

internacional, la tributación de las EMN en América Latina y el Caribe; la evasión de impuestos de las EMN y el Plan de acción BEPS en Colombia y el análisis del impacto tributario en Colombia con la implementación del proyecto BEPS.

En el desarrollo del Marco Teórico que guía el estudio, se describen qué son los Tratados de Libre Comercio TLC, el Sistema Tributario colombiano, los conceptos de evasión y elusión fiscal y sus consecuencias. Se explican los desafíos de Colombia en competitividad fiscal y el problema de evasión y elusión tributaria en el país, principalmente por parte de las EMN, así como las estrategias existentes en Colombia para controlar estas prácticas ilícitas. Posteriormente, se exponen los conceptos de Transparencia fiscal y Justicia tributaria y se dedican apartados a la Justicia tributaria internacional y en América Latina y el Caribe, así como el problema de la evasión tributaria en América Latina y el Caribe. Posteriormente se expone la metodología empleada y las técnicas de análisis de la información.

En los resultados de la investigación y el logro de los objetivos, se describen las estrategias de planificación fiscal que las cláusulas del BEPS buscan atender, incluyendo los mecanismos clave de BEPS utilizados por las EMN, qué es la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como otras estrategias incluidos los precios de transferencia abusivos y la manipulación de transacciones intragrupo, la utilización de entidades híbridas, estrategias relacionadas con la propiedad intelectual IP, la manipulación del estado de establecimiento permanente EP, el abuso de convenios fiscales, y las consecuencias de BEPS a nivel nacional e internacional, así como sus efectos en la inversión y el crecimiento económico de los países.

Posteriormente se describen las 15 acciones clave del Plan BEPS, y el enfoque de los dos pilares para la economía digital, así como los avances en el proceso de adopción de dicho plan que ha tenido Colombia para garantizar la transparencia fiscal y combatir la evasión fiscal por parte de las EMN. Finalmente se presentan los beneficios, desafíos y limitaciones de la adopción de las cláusulas BEPS, la respectiva discusión y las respectivas recomendaciones.

1 Planteamiento del problema

En la era de la globalización y el auge de las tecnologías de la información y la comunicación TIC's, las EMN han recurrido a estrategias financieras agresivas, que involucran la identificación del sistema tributario de cada país, para determinar a donde trasladar sus inversiones, que les permitan cancelar impuestos de menor cuantía respecto al país de origen aprovechando la baja o nula carga impositiva, en particular para actividades relacionadas con desarrollos tecnológicos (Becerra, Rosales, & Gutiérrez, 2023). Se trata entonces de medidas enfocadas a aprovechar las diferencias en las normativas tributarias de distintos países para trasladar sus beneficios a jurisdicciones con tasas impositivas más bajas, erosionando así las bases imponibles de los países donde generan sus ingresos (Blanco, 2018).

Se trata de una situación que impacta directamente la autonomía fiscal de los países y su capacidad recaudatoria además de que vulnera la justicia tributaria internacional lo que pone en evidencia las fragilidades actuales en materia de equidad fiscal para garantizar mayor igualdad y un trato justo a las sociedades y contribuyentes en general en el ámbito nacional e internacional (Jiménez et al., 2020).

La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios BEPS es un fenómeno complejo de planificación fiscal agresiva por parte de las empresas multinacionales que explotan las lagunas y desajustes en las normas fiscales internacionales, resultando en una erosión significativa de las bases imponibles nacionales y el traslado artificial de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación. Sus mecanismos son variados y altamente sofisticados, abarcando desde la manipulación de precios de transferencia y el uso de acuerdos híbridos, hasta la deducción excesiva de intereses, la explotación de la propiedad intelectual, la evitación artificial del estatus de establecimiento permanente y el abuso de convenios fiscales.

La preocupación por las pérdidas económicas que ocasionan las BEPS, es un problema complejo debido a que no existe información exacta acerca de los efectos fiscales de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se considera como cuantiosos y gravosos (Montaña & Rendón, 2020). Solo hasta el año 2013 se habían registrado pérdidas globales de recaudación por concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS) del orden del 10%, es decir, alrededor de 240 millones de dólares al año. Este efecto es más acentuado en los países en vías de desarrollo que dependen en un alto porcentaje de la recaudación por IS en términos porcentuales del PIB más

que los países desarrollados, por tanto, los indicadores del impacto en los primeros son mayores que las de estos últimos (Montaña & Rendón, 2020).

Además, las prácticas perniciosas de las EMN en materia fiscal conducen a una perjudicial erosión de las bases imponibles domésticas y por tanto le resta legitimidad a los sistemas tributarios puesto que es algo que se traduce en menores tasas efectivas de la imposición sobre las rentas de las grandes empresas que en su gran mayoría, tratan de eludir sus obligaciones tributarias en los países en donde obtienen sus ganancias, con el fin de obtener ventaja competitiva y maximizar sus utilidades, lo que refuerza la concentración y el monopolio de los mercados (Bohórquez, 2020).

De hecho, uno de los mayores desafíos para los países en materia de control fiscal en la actualidad es contener las grandes pérdidas recaudatorias estimadas de impuestos debido a la erosión de la base fiscal y el traslado de beneficios (BEPS) que forman parte de las estrategias de las grandes empresas que desarrollan planes agresivos para reducir su carga impositiva. Con respecto a Colombia, no es ajena a esta problemática, puesto que la evasión fiscal es una práctica que afecta el ya sentido recaudo en el país (Bonilla, 2017)

La reducción del recaudo fiscal de forma deshonesto por parte de las EMN - que recurren al abuso de las normas tributarias y/o posibles vacíos existentes con respecto a la normativa internacional- constituye un fraude fiscal y una violación de la ley, que impacta negativamente en los ingresos fiscales de la Nación. La elusión fiscal representa una serie de implicaciones negativas para el país, al percibir un menor ingreso de impuestos en el recaudo, ya que limita los recursos del Estado para financiar sus programas de gobierno y los servicios gubernamentales (Bocachica, 2020). Por este motivo, se plantea la necesidad de revisar la forma como se enfrenta esta problemática de acuerdo a las acciones adoptadas tras la vinculación del país a la OCDE.

Colombia ingresó formalmente como Estado miembro de la OCDE el 28 de abril de 2020 siendo el número 37 en formar parte del organismo en sus 60 años de historia, proceso extenso que se inició con la postulación realizada en el año 2011. El interés en dicha vinculación partió de la necesidad de construir relaciones armónicas con los Estados miembros y convenios con Asia-Pacífico, por lo que se incluyó como una iniciativa en el Plan Nacional de Desarrollo del país 2010-2014.

En las últimas décadas en el país se vienen realizando esfuerzos para promover la inversión de sociedades extranjeras a las que tradicionalmente se les ha permitido diferentes actuaciones para

obtener mayores ganancias económicas cuando realizan traslados o movimientos financieros a otros países (Montaña & Rendón, 2020). Esto ha generado preocupación en la administración tributaria y por ello el país decidió adoptar el Plan de Acción BEPS, que comprende un paquete de 15 medidas, elaborado por la OCDE, y el G20 en coordinación con otros países en vías de desarrollo que han participado, preocupados por la creciente evasión y elusión fiscal internacional por parte de las EMN (OCDE, 2020).

Colombia cuenta con una diversidad de impuestos que comprende una amplia gama de tributos nacionales y territoriales; y la existencia de normativas en donde existen numerosos regímenes especiales y exenciones (Pino, Farfán, & Cabrera, 2020); por ejemplo, para zonas francas, industrias específicas, inversiones en sectores determinados, entre otros, que aunque buscan estimular ciertas actividades económicas son aprovechadas en su mayoría por las EMN, lo que termina por incrementar el riesgo de evasión y elusión fiscal ya que dichas empresas procuran encontrar brechas y estrategias fiscales que les permitan reducir su margen de tributación (Rendón, 2020).

Como consecuencia, se percibe con gran preocupación las dificultades que enfrenta el actual sistema tributario del país para recaudar los recursos necesarios que permitan al gobierno satisfacer las necesidades de la población. De esta forma, se genera una desconfianza en el sistema tributario que es visto por los contribuyentes como injusto y carente de eficiencia y transparencia. Además, la falta de equidad y progresividad fiscal, así como la falta de transparencia en la gestión de los recursos públicos genera una percepción de insatisfacción y desconfianza que promueve la elusión de impuestos ya que los contribuyentes pueden pensar que el sistema no opera de forma justa y eficaz (Algecira & Miranda, 2017).

Asimismo, las EMN parecen beneficiarse desproporcionadamente de los regímenes especiales y exenciones, exacerbando los problemas de evasión y elusión fiscal y poniendo en riesgo la equidad y la efectividad del sistema tributario (Palacios, 2017). A pesar de las constantes reformas tributarias, el país no logra superar el déficit fiscal ni ha implementado medidas drásticas que sirvan de barrera fiscal para evitar las prácticas evasivas de las grandes empresas (Ramírez & Ageitos, 2018).

Es por ello que el presente estudio pretende analizar el proceso de adopción de las cláusulas del BEPS para combatir la evasión de impuestos por parte de las EMN en Colombia, para

determinar sus bondades y deficiencias, y su articulación dentro del sistema fiscal del país a partir de las últimas reformas tributarias. Se trata de indagar acerca de la relación entre los beneficios fiscales, la erosión de la base imponible, y las prácticas de evasión fiscal de las multinacionales en Colombia, con el fin de determinar las adopciones de las cláusulas BEPS por parte de Colombia en pro de que mejore la justicia, eficiencia y transparencia del sistema fiscal colombiano, que promueva un crecimiento económico inclusivo (Arango, Valencia, & Villa, 2022).

En desarrollo del estudio, se precisa identificar las medidas normativas aplicadas hasta ahora, para colocar una barrera fiscal que impida el BEPS blindando así el sistema financiero del país frente a las acciones evasivas de las compañías y grupos empresariales o EMN, que buscan reducir intencionalmente su tasa de imposición. Para ello, se describirán las estrategias de planificación fiscal de las cláusulas del BEPS y las acciones contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficio de las EMN.

De igual forma, es necesario determinar el avance en el proceso de adopción del plan de acción BEPS que ha tenido Colombia para garantizar la transparencia fiscal y combatir la evasión fiscal por parte de las EMN, para finalmente establecer cuáles son los beneficios, desafíos y limitaciones de la adopción de las cláusulas BEPS para garantizar la transparencia fiscal y combatir la evasión de impuestos de las EMN en Colombia.

Se trata de un tema sensible de gran importancia, por cuanto es esencial que el Estado realice acciones encaminadas a incrementar la confianza de los contribuyentes basada en la equidad y transparencia del sistema tributario para fomentar el cumplimiento voluntario y prevenir prácticas abusivas, en especial de las EMN (Arango, Valencia, & Villa, 2022).

Pregunta de Investigación

De acuerdo con lo anterior se plantea la siguiente pregunta de investigación: ¿En qué medida el proceso de adopción del Plan de Acción BEPS de la OCDE en Colombia, a través de sus reformas tributarias, ha contribuido a garantizar la transparencia fiscal y a contener la evasión y elusión tributaria por parte de las empresas multinacionales?

1.1 Antecedentes

Para la búsqueda de antecedentes, se recurrió a la técnica documental y el método analítico con el fin de identificar las principales fuentes de información sobre las categorías de análisis que orientan el presente estudio.

Se encontraron un total de 35 antecedentes de documentos provenientes de distintas fuentes y artículos relacionados con los temas de análisis. La información se organizó empleando una Matriz de Análisis para las muestras de diversas fuentes, de la siguiente forma: la planificación fiscal y cooperación tributaria internacional, documentos de la OCDE y Plan de Acción BEPS, Evasión y Elusión Fiscal de las EMN en el contexto internacional, la Tributación de las Empresas Multinacionales en América Latina, La evasión de Impuestos de las EMN y plan de acción BEPS en Colombia, y Análisis del impacto tributario en Colombia con la implementación del proyecto BEPS.

Tabla 1

Clasificación de los antecedentes y búsqueda documental: número de referencias encontradas

CATEGORÍAS DE ANÁLISIS	Número de referencias encontradas
1. Planificación fiscal y cooperación tributaria internacional	11
2. Evasión y Elusión Fiscal de las EMN en el contexto internacional	9
3. Tributación de las Empresas Multinacionales en América Latina	4
4. La evasión de Impuestos de las EMN y plan de acción BEPS en Colombia	5
5. Análisis del impacto tributario en Colombia con la implementación del proyecto BEPS	6
TOTAL REFERENCIAS RELACIONADAS	35

Nota: elaboración propia.

A continuación, se realiza la reseña de cada una de las referencias analizadas para la contextualización de los antecedentes investigativos, agrupadas en las cinco categorías de análisis.

1.1.1 Planificación fiscal y cooperación tributaria internacional (Documentos de la OCDE y Plan BEPS de acción Grandes Empresas)

Montaña y Rendón (2020) realizan un estudio para determinar las irregularidades que se presentan en materia fiscal entre las Empresas Multinacionales (EMN) que ejecutan planes agresivos de tributación, para soslayar algunas responsabilidades en otros países en materia fiscal y tributaria. De este estudio, se deduce que la legislación tributaria de cada país, normalmente transita por distintas reformas tratando de ajustar su dinámica económica doméstica a los preceptos internacionales para ganar en competitividad y emprendimiento, lo que genera dificultades para establecer consensos en el ámbito global con respecto a la coordinación de las imposiciones en diferentes países, situación que es aprovechada por las EMN (Montaña & Rendón, 2020).

En concordancia con este planteamiento, en su estudio: “Marco comparativo de la implementación de la acción 7 de BEPS en Colombia México y Chile”, realizado por Rivero (2023) analiza el establecimiento permanente (EP), que se refiere a un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Concluye el estudio que muchos países latinoamericanos han adoptado un concepto de EP con alcance disímil para tener una menor pérdida de su soberanía fiscal y capacidad recaudatoria. Además, muchos países desarrollados buscan proteger a sus inversionistas y crear un clima propicio para su expansión mientras que los países en vías de desarrollo realizan actuaciones contrarias, para favorecer la inversión extranjera y por eso otorgan más beneficios a las compañías extranjeras que a los propios nacionales (Rivero, 2023).

En este contexto, es pertinente hacer alusión al documento de la OCDE *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* del proyecto BEPS, que presenta las reglas destinadas a garantizar que las multinacionales paguen un impuesto mínimo del 15% en cada jurisdicción donde operen. Define los principios de determinación del ingreso y la tasa efectiva de impuestos, así como reglas sobre reestructuración corporativa y mecanismos de cumplimiento (OECD/G20, 2021). Este documento es fundamental para estudiar el impacto normativo en grandes empresas.

De otro lado, es pertinente mencionar el documento *Administrative Guidance on GloBE Rules (Pillar Two)* que proporciona directrices administrativas para la implementación uniforme del Pilar Dos. Contiene detalles sobre el registro central de legislación con estatus calificado transitorio y orientación sobre cómo aplicar las reglas GloBE de manera consistente (OCDE/G20, 2025). Esta guía es clave para evaluar la viabilidad operativa del impuesto mínimo en empresas multinacionales.

Asimismo, es importante la Declaración de Resultados BEPS - OCDE 2023 contenido en el Marco Inclusivo OCDE/G20 que resume los avances del enfoque de dos pilares del proyecto BEPS, incluyendo la adopción global del impuesto mínimo del 15%. Detalla el trabajo en el Primer Pilar (asignación de derechos de imposición) y el Segundo Pilar (mínimo global), con más de 50 jurisdicciones en proceso de implementación. Contiene un paquete de medidas para seguir implementando el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Considera que el enfoque consensuado basado en dos Pilares desempeña un papel fundamental a la hora de garantizar la equidad y la igualdad de nuestros sistemas fiscales y fortalecer el marco fiscal internacional frente a los nuevos y cambiantes modelos de negocio. (OCDE/G20, 2023). Importante para fundamentar el marco institucional actual.

En 2024, la OCDE publicó el texto Administración Tributaria 2024, cuyo objetivo es ayudar a las administraciones, gobiernos, contribuyentes y demás actores relevantes a identificar oportunidades de mejora en la eficiencia de la gestión fiscal. Este potencial se despliega a través de los datos que contiene, pero también de los más de cien ejemplos de iniciativas y enfoques innovadores implementados por diferentes administraciones tributarias además de un compendio de estadísticas comparativas de 58 países sobre gestión tributaria. Incluye indicadores sobre cumplimiento, recaudación, brechas fiscales y oficinas para grandes contribuyentes (OCDE, 2024). Proporciona data útil para el análisis empírico de grandes empresas y capacidades administrativas en contextos comparables.

Por otra parte, la OCDE y el G20 publicaron dentro del Pilar Dos, el documento Puertos Seguros y Alivios Penales, que establece los mecanismos para contar con puertos seguros transitorios y marcos de simplificación para el cumplimiento de las reglas GloBE por parte de multinacionales. Reduce la carga administrativa inicial y permite a las jurisdicciones adaptar sus

regímenes para facilitar la implementación (OCDE/G20, 2022). Es crucial para análisis metodológicos de aplicación práctica del Pilar Dos.

Dentro del marco Inclusivo BEPS y actualización sobre el pilar 2, la KPMG *International entities provide no services to clients* realiza una síntesis y análisis de las reglas del Pilar Dos, incluyendo sus elementos operativos, umbrales de ingreso (750 millones de euros) y métodos de cálculo de tasa efectiva. Presenta críticas, limitaciones y excepciones aplicables. El documento contiene 70 páginas con reglas sobre el impuesto global mínimo del 15% para empresas multinacionales EMN (KPMG, 2021). Útil para obtener una visión práctica y aplicada de los desafíos que enfrentan las empresas al cumplir con GloBE.

En el año 2023, la OCDE fijó las Directrices para Empresas Multinacionales sobre Conducta Empresarial responsable que contiene recomendaciones dirigidas conjuntamente por los gobiernos a las empresas multinacionales. Proporcionan principios y estándares de buenas prácticas consistentes con las leyes aplicables y los estándares reconocidos internacionalmente. La observancia de las Líneas Directrices por parte de las empresas es voluntaria y no es jurídicamente vinculante. Sin embargo, algunos ámbitos cubiertos por las Líneas Directrices también pueden estar regulados por leyes nacionales o compromisos internacionales. Este documento establece además, recomendaciones oficiales para que las empresas multinacionales desarrollen su actividad de forma socialmente responsable. Aborda temas clave como la transparencia tributaria, lucha contra la corrupción, uso ético de datos, impacto ambiental, y deberes de debida diligencia (OCDE, 2023). Es relevante para el marco teórico en cuanto a la responsabilidad fiscal empresarial y la coherencia de las estrategias tributarias con estándares éticos internacionales.

Es útil además para el presente estudio, las Estadísticas de Ingresos 2023 de la OCDE, que presenta datos comparativos sobre niveles y estructuras tributarias en países OCDE entre 1965 y 2022. Incluye proporción del ingreso tributario sobre el PIB, elasticidad tributaria y desagregación por nivel de gobierno (OCDE, 2023). Proporciona contexto empírico valioso para analizar la carga fiscal de las grandes empresas en Colombia y otros países miembros.

Finalmente, son importantes los aportes del estudio empírico “Impuestos e Inversiones por Empresas Multinacionales” de Hanappi y Whyman (OCDE *Working Paper* No. 64) que analiza cómo las multinacionales ajustan sus decisiones de inversión ante variaciones en impuestos corporativos entre jurisdicciones. Utiliza datos del grupo ORBIS y encuentra que las empresas

reubicar inversión más que reducirla globalmente (Hanappi & Whyman, 2023). Fundamental para estudiar el impacto económico del Pilar Dos y políticas BEPS en la conducta corporativa.

1.1.2 Evasión y Elusión Fiscal de las EMN en el contexto internacional

En 2015, la OCDE publica el documento técnico fundacional del Plan BEPS: “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” en el que explica que la erosión de bases imponibles constituye un grave riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria, tanto de los Estados miembros de la OCDE como de los no miembros. Presenta datos globales sobre erosión de la base y casos de planificación fiscal agresiva. Propone principios tributarios, riesgos y acciones prioritarias a implementar a mediano y corto plazo a escala mundial (OCDE, 2015). Esencial para la fundamentación conceptual del marco teórico sobre BEPS y el análisis de resultados.

La organización *Tax Justice Network* o Red de Justicia Fiscal, realizó un informe sobre la clasificación de paraísos fiscales en 2021. Se trata de un análisis crítico que denuncia cómo ciertos países facilitan prácticas de evasión y elusión mediante paraísos fiscales. La clasificación de paraísos fiscales muestra que los países que establecen las normas fiscales mundiales, en su mayoría los más ricos, hacen lo posible para ayudar a las empresas a ignorarlas. Cuestiona la eficacia de las normas internacionales actuales. Los principales economistas y activistas de todo el mundo exigen que las normas fiscales de la OCDE sean reemplazadas por un proceso más sólido e inclusivo a nivel mundial en las Naciones Unidas, comenzando con un convenio fiscal de la ONU (Tax Justice Network, 2021) . Es un informe útil para ampliar el marco teórico en aspectos de cooperación internacional y transparencia.

Allam, A et al. (2023) realizaron el estudio: “Cultura nacional y evasión fiscal: El papel del entorno institucional” en el que analiza la forma como la calidad del entorno institucional (IEQ) modera la relación entre cultura nacional y evasión fiscal en países de la Unión Europea (2004–2018). Encuentra que valores culturales como la alta distancia al poder o el colectivismo se asocian a mayor evasión fiscal, pero que una alta calidad institucional puede reducir este efecto (Allam, Moussa, Abdelhady, & Yamen, 2023).

Con datos de 156 países, los autores además examinan cómo el desarrollo financiero incide en la evasión fiscal. El estudio concluye que en países OCDE, la profundidad de instituciones

financieras es clave para reducir evasión, mientras en países no OCDE influyen también el acceso y eficiencia financiera. Aporta base para políticas diferenciadas según el grado de desarrollo (Allan, Heba, Elmarzouky, & Yamen, 2024). Relevante para estudios comparativos sobre el papel de las instituciones fiscales.

De otro lado, Alstadsæter, A. et al., (2022) en el artículo *Evasión y elusión fiscal*, utilizan datos administrativos de Noruega para examinar la sustitución entre evasión y elusión fiscal. Tras una amnistía para declarar activos en el extranjero, los contribuyentes ricos aumentaron su riqueza declarada, ingresos y pagos fiscales, sin mayor elusión posterior. Muestra que ambas prácticas son en gran medida independientes (Alstadsaeter, Johannesen, & Ségal, 2022). El artículo ofrece elementos conceptuales para comprender la evasión y elusión fiscal en el marco de estudio sobre este fenómeno a nivel internacional.

En el artículo *Moral fiscal y evasión fiscal internacional*, Kemme, D. M. et. al. (2020) investigan cómo la baja moral tributaria influye en la evasión fiscal a través de inversiones de cartera extranjera en países de la OCDE. Usa datos de flujos de inversión (2002–2013) y encuentra que la moral tributaria baja incrementa el uso de paraísos fiscales ('roundtripping') (Kemme, Parikh, & Steigner, 2020). El estudio proporciona evidencia empírica de cómo valores sociales afectan el cumplimiento tributario internacional.

Por su parte, Saptono, et al., (2024) realizaron un estudio empírico sobre la “Complejidad fiscal y evasión fiscal de las empresas” analizando datos de más de 46.000 empresas en 83 países para mostrar que mayor complejidad tributaria (tiempo y pagos) se relaciona con mayor evasión. El efecto es más fuerte en países de ingresos bajos y en el sector primario (Saptono, y otros, 2024). Útil para justificar reformas simplificadoras en Colombia.

Barbu, et al., (2024) realizaron un estudio bibliométrico sobre evasión y elusión fiscal (1975–2022), con 1.456 publicaciones. Identifica redes de colaboración, revistas clave y autores influyentes. Brinda una visión global sobre evolución del campo y posibles líneas futuras de investigación (Barbu, Horobet, Belascu, & Ilie, 2023). Útil para la elaboración del marco teórico y estado del arte.

Hori, et al., (2023) realizaron un estudio sobre Evasión fiscal y tasas óptimas de impuesto sobre la renta corporativa. Se trata de un modelo teórico y cuantitativo que demuestra cómo la evasión fiscal empresarial puede elevar la tasa óptima del impuesto corporativo. La evasión suaviza

el efecto negativo del impuesto sobre la inversión privada (Hori, Maebayashi, & Morimoto, 2023). El estudio destaca que una tasa de 40% puede ser óptima cuando se considera evasión.

1.1.3 Tributación de las Empresas Multinacionales en América Latina

Con respecto a la tributación de las EMN en América Latina los autores Jiménez, Ocampo, Podestá y Valdés, (2020) analizan los desafíos que se derivaron del problema de incertidumbre económica global durante 2020 como consecuencia de la pandemia y su impacto social. Los autores argumentan en su artículo que durante este período se vivió una tensión en los sectores públicos que enfocaron sus esfuerzos a la contención del coronavirus mediante la adquisición de bienes y servicios, lo que ocasionó un descenso en los recursos para financiar el gasto público (Jiménez, Ocampo, Podestá, & Valdés, 2020).

En este escenario, se presentó un panorama de alta incertidumbre económica que afectó a la población y la economía global, lo que incrementó la competencia fiscal nociva y en consecuencia se debió adoptar acciones con enfoques multilaterales para una mayor eficacia, transparencia e intercambio de información con fines fiscales, entre ellas el Plan de Acción BEPS (Jiménez et al., 2020).

De otro lado, la OCDE, CEPAL, CIAT, BID (2023) realizaron el Informe técnico Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 1990-2021 con datos comparativos sobre ingresos tributarios de 27 economías latinoamericanas. Se basa en la metodología bien establecida de la base de datos Estadísticas tributarias de la OCDE, que se ha convertido en una referencia esencial para los países miembros de la OCDE. Analiza las estructuras tributarias de América Latina y el Caribe y la evolución de la recaudación tributaria como proporción del PIB en la región de desde 1990. Aporta indicadores clave sobre carga fiscal, estructura tributaria y gastos tributarios (OCDE et al., 2023). Útil para contextualizar empíricamente la situación fiscal regional, pero requiere vinculación específica con evasión/elusión BEPS en Colombia.

En el año 2020 la CEPAL presentó una serie de Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe. Este estudio parte de una visión del recaudo de impuestos como mecanismo eficaz para implementar políticas públicas dentro de los objetivos de la Agenda 2030 del Desarrollo Sostenible, donde la evasión se presenta como un impedimento fuerte para los países de América Latina y el Caribe. El estudio analiza métodos para medir la evasión fiscal y

evalúa estrategias recientes como la facturación electrónica, la economía digital y el marco BEPS. Incluye brechas tributarias por impuesto y participación regional en iniciativas internacionales (Gómez & Morán, 2020). Muy útil para fundamentar desafíos y estrategias regionales aplicables al caso colombiano en el marco teórico.

El artículo de Temístocles (2025) “La utopía de los impuestos globales: lecciones desde América Latina y el Caribe”, analiza los avances, brechas y desafíos de implementar un impuesto mínimo global para multinacionales y personas de alto patrimonio neto (HNWI), en el marco del Pilar Dos del proyecto BEPS. Revisa la alta concentración de ingresos en América Latina, las limitaciones administrativas para aplicar los estándares mínimos y los riesgos de evasión facilitados por incentivos fiscales y estructuras opacas. Propone el fortalecimiento de la cooperación internacional y el registro global de activos (Temístocles, 2025). Es altamente relevante para enriquecer el marco teórico sobre el Pilar Dos, su implementación en la región y sus efectos redistributivos.

1.1.4 La evasión de Impuestos de las EMN y plan de acción BEPS en Colombia

En su Tesis de grado Arévalo (2016), analiza la transformación del proceso económico global y la economía digital considerando que se debe avanzar a la par con las empresas que pretenden controlar y fiscalizar mediante procesos de integración y acuerdos fiscales multilaterales. Esto es necesario, dados los altos índices de evasión fiscal de parte de las EMN para regular las economías y generar condiciones de mayor igualdad y equidad fiscal en el mundo y conceder un comercio igualitario para las empresas nacionales (Arévalo, 2016).

Por su parte, Gómez, Chica y López (2024), realizan un análisis detallado sobre la evasión fiscal en Colombia desde una revisión sistemática de literatura. Los autores analizan estudios previos sobre la evasión fiscal en Colombia, teniendo en cuenta la opinión de expertos en temas fiscales y económicos, investigaciones pasadas, artículos o revistas. Identifican como factores recurrentes la baja percepción de riesgo, desconfianza institucional y corrupción. Propone estrategias basadas en la transparencia fiscal y cumplimiento normativo (Gómez, Chica, & López, 2024). Es útil para ampliar el marco teórico en relación con la conducta de los contribuyentes y la eficacia de las políticas estatales.

De otro lado, Arango, Valencia y Villa (2022), realizan un análisis del impacto de la evasión y elusión de impuestos en las empresas de Colombia. Dicho trabajo explora las causas, consecuencias y estrategias frente a la evasión y elusión de impuestos en empresas colombianas, identificando como factores clave la corrupción, vacíos legales, y la necesidad de simplificación normativa. Metodológicamente, usa un enfoque cualitativo basado en revisión documental. Relevante para ampliar el marco teórico respecto a causas estructurales y administrativas de evasión. Entre los resultados obtenidos, se encuentran que para reducir las prácticas de evasión fiscal en Colombia La DIAN implementa herramientas como la facturación electrónica y los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF) y procesos de facturación electrónica, mediante plataformas y soporte a estrategias contra la evasión, para disponer y propiciar condiciones ideales, garantizando principios de equidad y justicia para todos.

Los autores concluyen en su estudio que tanto la evasión y elusión de impuestos son fraudes fiscales a los que usualmente recurren las EMN en Colombia. Por tanto, las sociedades y contribuyentes deben ser transparentes al declarar el impuesto de renta u otras obligaciones tributarias, para no impactar la estabilidad fiscal del país (Arango, Valencia, & Villa, 2022).

Rodrigo Ernesto Sánchez Vargas (2023) presenta un documento académico que examina el proceso de adaptación normativa de Colombia tras su ingreso a la OCDE, con énfasis en la lucha contra la elusión fiscal. Analiza las acciones BEPS, la digitalización y la adopción de cláusulas antiabuso. Metodología de enfoque cualitativo emplea una Matriz de Análisis para las muestras de diversas fuentes, sobre numerosas prácticas que se utilizan para la evasión y elusión de impuestos, destacando como casusa principal la corrupción y favorecidos por vacíos legales en la normatividad colombiana.

El autor identifica avances, limitaciones y desafíos del marco legal colombiano. Concluye que la OCDE ha desarrollado en la última década propuestas en materia de elusión fiscal amplias e importantes como el Plan BEPS, para lograr una mayor transparencia fiscal internacional (Sánchez, 2023). Es altamente relevante para el marco teórico sobre la implementación de BEPS en Colombia.

Por último, el artículo de Saavedra, S. (2021) explica cómo una reforma que redujo las regalías mineras a municipios afectó los incentivos para controlar la evasión en minería ilegal. Usa imágenes satelitales y modelos econométricos para demostrar que menores transferencias fiscales

locales aumentan la minería ilegal (Saavedra & Romero, 2021). Clave para entender efectos fiscales descentralizados en evasión empresarial en Colombia.

1.1.5 Análisis del impacto tributario en Colombia con la implementación del proyecto BEPS

El Índice de Competitividad Fiscal Internacional (ITCI) de la Red de Justifica Fiscal (*Tax Foundation*) mide el grado en que los sistemas tributarios de los 38 países de la OCDE promueven la competitividad mediante bajas cargas tributarias para la inversión empresarial y la neutralidad mediante un código tributario bien estructurado. El ITCI considera más de 40 variables en cinco categorías: Impuestos Corporativos, Impuestos sobre Personas Físicas, Impuestos al Consumo, Impuestos sobre la Propiedad y Normas Tributarias Internacionales. Compendio gráfico e interpretativo que ubica a Colombia en el puesto 38 del Índice de Competitividad Fiscal OCDE 2024. Resume tasas efectivas, estructura tributaria y deducciones sobre impuestos corporativos e individuales (Tax Foundation, 2024). Útil para comparar condiciones fiscales nacionales frente al estándar internacional y analizar incentivos/desincentivos a multinacionales.

En un sentido similar, la OCDE publicó el informe *Tax Policy Reviews: Colombia 2022* en el que presenta un análisis exhaustivo del sistema tributario colombiano con enfoque en gastos tributarios (TEs). Propone un sistema de referencia para evaluar exenciones y deducciones en impuesto de renta y VAT. Estima el ingreso fiscal perdido y ofrece recomendaciones de mejora (OCDE, 2022). Clave para sustentar empíricamente las debilidades del sistema frente a evasión y elusión empresarial.

En el año 2019, la Unión Europea, presentó un informe elaborado por la OCDE en el marco de su agenda de Conducta Empresarial responsable (CER) que contiene un análisis integral sobre el comportamiento empresarial en Colombia, incluyendo marcos regulatorios, desafíos y acciones en torno a la sostenibilidad, transparencia y derechos humanos, todo ello relevante para el entorno tributario y la lucha contra la evasión. Aunque el documento no se centra exclusivamente en las cláusulas BEPS, sí ofrece insumos clave que complementan el análisis del entorno normativo y operativo donde estas cláusulas se implementan tales como: Compromiso institucional con la transparencia, Gobernanza y marcos normativos, Promoción de prácticas responsables en empresas multinacionales e Identificación de desafíos persistentes (Unión Europea, 2019).

Algecira y Miranda (2017) realizan un estudio en el que abordan los problemas económicos a los cuales debe hacerle frente el país para adoptar las cláusulas del plan de acción BEPS teniendo en cuenta el estudio socioeconómico realizado por la OCDE en Colombia y la última reforma estructural contenida en la Ley 1819 de 2016. Los autores concluyen que el país ha avanzado en su lucha contra la evasión y elusión fiscal aunque enfrenta grandes desafíos para adherirse a las políticas internacionales orientadas a una mayor eficacia y transparencia en el sistema fiscal internacional (Algecira & Miranda, 2017).

Bellaizan y Cuellar (2019) realizan un estudio comparativo sobre el seguimiento al desarrollo del plan de acción BEPS en Chile y Colombia, con el fin de revisar las prácticas que se han realizado en ambos países y evidenciar las razones que motivaron a cada país para hacer parte de esta organización. Consideran los autores que con la entrada de Colombia como miembro de la OCDE, la normativa tributaria se moderniza significativamente y se presentan mejores prácticas tributarias encaminadas a un mayor control fiscal de las EMN (Bellaizan & Cuellar, 2019).

Finalmente, es pertinente mencionar la tesis de maestría de Zorro, (2019) en la que se propuso investigar las medidas normativas aplicadas a 2017 para afrontar la problemática de BEPS en el impuesto de renta, considerando como marco de referencia las acciones propuestas por el plan BEPS de la OCDE, con el fin de identificar los aciertos y deficiencias que se presentan en este proceso (Zorro, 2019). La autora logra identificar las estrategias más notorias que utilizan las EMN asociadas al BEPS en relación con el impuesto a la renta y la determinación de las rentas en las jurisdicciones para reducir su carga impositiva debido a la ausencia de medidas eficaces de control por parte de la administración tributaria (Zorro, 2019).

2 Justificación

El Proyecto BEPS es el proyecto más ambicioso para el sistema fiscal mundial que se ha ejecutado hasta ahora, diseñado para conformar un orden internacional y así evitar la disparidad entre los sistemas fiscales que hasta ahora había facilitado el abuso en materia tributaria por parte de contribuyentes y en especial de las grandes estructuras empresariales (Sánchez, 2023).

Su origen al interior de la OCDE en acuerdo con el Grupo de los Veinte (G20) y la comunidad internacional, le apuesta a la necesidad de hacer frente a dos problemas principales: la evasión y la elusión fiscal. Las prácticas evasivas, principalmente de parte de las EMN, han ido creciendo paulatinamente lo que implica altos costos para el sistema fiscal como en complejidad para el mismo, debido esencialmente a las disparidades entre los sistemas de las distintas jurisdicciones donde tributan los contribuyentes, ocasionando graves pérdidas económicas y déficits fiscal a los países (Gómez & Morán, 2020).

El Plan de Acción BEPS es un proyecto que busca solucionar estos problemas que afectan el sistema fiscal internacional, a partir de tres frentes distintos: el normativo, la cooperación internacional y una eficaz administración fiscal que están interrelacionados y en los cuales, los países miembros asumen compromisos y acciones concretas, que implican reformas estructurales en la normativa tributaria doméstica para articularla a los convenios entre naciones (Bonilla, 2017).

En este contexto, la administración fiscal de cada país adquiere gran protagonismo para consolidar el Plan BEPS, toda vez que las acciones que lo conforman implican cambios estructurales en relación a la información para el cumplimiento de convenios internacionales, un manejo eficiente de dicha información, implementar mejoras en la organización interna de cada entidad con el fin de crear mecanismos fáciles de diligenciar y efectivos a los contribuyentes, cumplir con las obligaciones adquiridas con la comunidad internacional y con la OCDE, entregando los informes establecidos, entre otros (Balaunde, 2023).

Existen importantes desafíos para Colombia en materia fiscal, como ocurre con la mayoría de países latinoamericanos, que se esfuerzan por avanzar hacia mejores políticas tributarias, mediante el uso racional de beneficios tributarios, un mayor control de la evasión y elusión fiscal, tanto a nivel nacional como internacional, limitando además los flujos financieros ilícitos que ocurren mayormente entre las empresas multinacionales EMN (Arévalo, 2016).

Por este motivo, resulta necesario analizar el proceso que ha adoptado Colombia de adopción de las cláusulas del proyecto BEPS y determinar cómo funcionan estas medidas para controlar la elusión fiscal en los países donde se implementan planeaciones tributarias agresivas por parte de las EMN y las medidas adoptadas en el régimen tributario, los vacíos existentes y las inconsistencias que puedan ser permisivas con la evasión fiscal.

Existen diferentes opiniones acerca de los beneficios y obstáculos que representa para Colombia la adopción de las medidas BEPS que explícitamente están orientadas a que los beneficios económicos obtenidos por las EMN, sean distribuidos entre las empresas vinculadas como si se tratara de entidades independientes, aprovechando su situación actual de crecimiento de la inversión extranjera (Montaña & Rendón, 2020). Por ello, es importante ponderar tanto las ventajas para la situación fiscal del país, como los retos que continúan presentándose al respecto, y ofrecer elementos de análisis para la creación de indicadores y evaluaciones de implementación oficial de las medidas BEPS.

En este orden de ideas, el presente estudio es pertinente y necesario, en el contexto de las dificultades que presenta el sistema tributario colombiano, con respecto a las empresas multinacionales EMN y los altos índices de evasión y elusión fiscal. Se espera así, aportar a la producción de conocimiento en materia de tributación internacional, como aporte a la academia, la administración tributaria nacional (DIAN), las entidades que se ocupan de la tributación en América Latina y el país, tanto desde una posición de cooperación y justicia tributaria internacional, como desde la perspectiva nacional y las políticas redistributivas.

3 Objetivos

3.1 Objetivo general

Analizar el proceso de adopción del Plan de Acción BEPS de la OCDE en Colombia, en el marco de las reformas tributarias de 2012 a 2025, para determinar su incidencia en la transparencia fiscal y en la contención de la evasión y elusión tributaria de las empresas multinacionales.

3.2 Objetivos específicos

1. Describir las estrategias de planificación fiscal agresiva utilizadas por las empresas multinacionales y las acciones del Plan BEPS orientadas a contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
2. Determinar los avances de Colombia en la adopción del Plan de Acción BEPS para garantizar la transparencia fiscal y combatir la evasión y elusión tributaria de las empresas multinacionales.
3. Establecer los beneficios, desafíos y limitaciones de la adopción del Plan de Acción BEPS en Colombia para garantizar la transparencia fiscal y combatir la evasión y elusión tributaria de las empresas multinacionales.

4 Marco teórico

En desarrollo del Marco Teórico, se explica inicialmente qué son los Tratados de Libre Comercio TLC, en qué consiste un sistema tributario, para describir luego el sistema tributario colombiano. Luego se definen conceptos como evasión y elusión fiscal, las consecuencias que estas prácticas fiscales representan, los desafíos de Colombia en competitividad fiscal y la lucha contra la evasión fiscal de las EMN, y los conceptos de transparencia fiscal y justicia tributaria, así como la teoría del cumplimiento tributario.

A continuación se explica qué es la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, y los motivos de la adhesión a esta entidad de Colombia. Se describen qué son los paraísos fiscales, la justicia tributaria en el orden internacional y en América Latina y el Caribe.

4.1 Los tratados de libre comercio T.L.C

En las últimas décadas, la conformación de alianzas estratégicas a nivel internacional para involucrarse en la dinámica económica global, viene posicionándose no solo como alternativa, sino como una necesidad para que los países puedan ampliar su panorama comercial en los mercados mundiales, pero a su vez, para conservar el equilibrio económico internacional (Sabaini & O'Farrell, 2009). El comercio internacional está ocasionando así, transformaciones con impactos relevantes en los países en vías de desarrollo, quienes deben sortear dificultades en cuanto al flujo de información, y mecanismos de comunicación económica y social para incursionar exitosamente en los nuevos mercados (Jaime & Fuentes, 2017).

Las nuevas tendencias comerciales, caracterizadas por una creciente diversidad y volatilidad, no desconocen las lecciones del pasado con respecto al comportamiento comercial y por ello, en permanente estudio de los fenómenos más impactantes en la esfera global, se asumen actitudes críticas y se toma distancia respecto de posiciones absolutistas que desconozcan las realidades actuales principalmente con respecto a los países de América Latina (Sabaini & O'Farrell, 2009). Por el contrario, se plantea la necesidad de comprender los cambios en las tendencias comerciales, no solo para prever complicaciones económicas futuras, sino también para diseñar estrategias que les permitan aprovechar las nuevas ventajas en el mercado mundial (Piedras, 2022).

Es por esto que los Tratados Internacionales de Libre Comercio (TLC) se están consolidando como elementos esenciales para el progreso de la integración regional y global entre las naciones no solo en aspectos económicos sino en lo social, político, ecológico entre otras esferas de preocupación mundial (Rendón, 2020). Los objetivos de estos tratados incluyen la competitividad, el crecimiento económico y el desarrollo sostenible de los países miembros, más aún en las actuales condiciones ambientales que han puesto en alerta a la mayor parte de los países del planeta.

De acuerdo con la información obtenida por la OMC hasta el año 2024, se reporta un total de 361 acuerdos comerciales vigentes, de los cuales 167 corresponden a convenios para la compra y venta de bienes, 2 en servicios y los 186 restantes abarcan tanto bienes como servicios (Adondexportar, 2024). Según el organismo multilateral, se presenta una tendencia al alza en la conformación de los TLC a nivel internacional, en particular desde la década de 1990. Esto significa mayores desafíos en tributación y justicia tributaria que los países deben revisar para evitar alteraciones que impacten las economías domésticas y la recaudación de impuestos.

Estos tratados se firman bajo compromisos que ofrecen condiciones ventajosas, como la reducción o eliminación de barreras arancelarias y no arancelarias, favoreciendo tanto las exportaciones como las importaciones de productos y servicios requeridos o producidos por cada país, conforme a la oferta y la demanda (Piedras, 2022).

En la actualidad existen grandes controversias acerca del aumento de aranceles por parte de una de las mayores economías del planeta como son los EE.UU. Es una medida de política comercial que puede tener efectos significativos en la economía global, y en particular, en los países latinoamericanos, incluyendo a Colombia. Entre los efectos que genera esta guerra comercial, se pueden mencionar:

Menos ingresos por exportaciones, ya que se encarecen los productos y puede disminuir la demanda. Esto se traduce en una reducción de las importaciones y por ende, de los ingresos para las empresas exportadoras. Además, se puede reducir la competitividad frente a competidores de otros países que no se ven afectados por los mismos aranceles, se presenta un aumento de precios para los consumidores y la caída en los ingresos fiscales indirectos, ya que un menor comercio significa menos recaudo de impuestos relacionados con las exportaciones e importaciones (CEIPA, 2025).

En relación a la tributación internacional el incremento de los aranceles es una medida de corte proteccionista que busca proteger la industria nacional a expensas del comercio internacional. Esta medida puede alterar las cadenas de suministro globales, haciendo que las empresas reconsideren sus estrategias de producción y logística, lo que podría tener un efecto indirecto en sus estructuras de negocio y, por lo tanto, en su planificación fiscal. De esta forma, se considera que las empresas podrían buscar reubicar operaciones para mitigar el impacto de los aranceles, lo que podría tener implicaciones para los impuestos que pagan en diferentes jurisdicciones (CEIPA, 2025).

Aunque no se sabe con certeza cómo se afectará el orden económico y la tributación internacional a futuro, el incremento de aranceles en el contexto global representa un desafío significativo para las economías latinoamericanas y, en particular, para Colombia. Este fenómeno genera una presión sobre sus exportaciones, competitividad, empleo y finanzas públicas. Si bien no está directamente relacionado con el plan BEPS, ambos son parte de una reconfiguración más amplia del orden económico y fiscal internacional, donde los países buscan reafirmar su soberanía y proteger sus intereses en un mundo cada vez más interconectado (CEIPA, 2025).

4.2 El Sistema Tributario

Un sistema tributario es el conjunto de normas legales, instituciones y principios que regulan la transferencia de recursos desde los particulares hacia el Estado. No es solo un grupo de impuestos sueltos; es una estructura organizada que debe ser coherente para no asfixiar la economía. Es el conjunto de conductos, leyes y organismos que permiten que la riqueza fluya desde los ciudadanos y las empresas hacia el sector público, con el fin de mantener vivo y funcional al país (Espitia, y otros, 2017). De esta forma, se persigue un fin fiscal es decir, se recaudan los dineros necesarios para financiar el gasto público, un fin redistributivo, para reducir la brecha de desigualdad, o un fin extrafiscal que busca cambiar determinados comportamientos, además de controlar la inflación o estimular ciertos sectores de la economía (López, 2024).

Para que el sistema funcione, requiere tres niveles de componentes: un marco normativo que ocasionalmente se modifica con ajustes conforme a las necesidades o desajustes fiscales que se presenten, decretos y resoluciones, para definir quién paga, cuánto y por qué. Asimismo, los impuestos tienen unos elementos técnicos que lo conforman para existir legalmente: un sujeto

activo que es quien recibe el dinero es decir, el Estado para su posterior inversión; un sujeto pasivo que es quien debe pagar (personas naturales y jurídicas); el hecho generador que alude a la actividad que da origen a la deuda; la base gravable que es el valor sobre el cual se calcula el impuesto (monto de la deuda o valor del patrimonio); y finalmente está la tarifa que es el porcentaje que se aplica (Echavarría Olózaga, 1991).

El sistema tributario opera en un ciclo continuo que sigue determinados pasos como es fijar la política fiscal en la que el gobierno decide cuánto dinero necesita y de dónde lo sacará. Posteriormente viene la recaudación, que se ejecuta cuando los ciudadanos presentan sus declaraciones y pagan, y la fiscalización mediante la cual la autoridad administrativa de impuestos cruza datos para ver quién mintió u omitió ingresos. En este último caso, se procede al cobro coactivo (Pino, Farfán, & Cabrera, 2020).

4.3 El sistema tributario colombiano

El recaudo de impuestos es una de las más importantes fuentes de ingresos del Estado, puesto que mediante ellos la Nación obtiene los recursos financieros necesarios para la administración del aparato estatal, ejecutar proyectos de inversión en infraestructura, programas sociales para atender las necesidades de la población y la implementación de políticas públicas. El equilibrio tributario consiste en una imposición tributaria justa, ya que cuando las cargas tributarias son desproporcionadas, limitan los emprendimientos empresariales, desincentivan la inversión y elevan los índices de evasión o de liquidación de las empresas (Arango, Valencia, & Villa, 2022).

En efecto, muchas veces las medidas anti evasión adoptadas mediante reformas tributarias pueden obstaculizar la actividad empresarial formal, fomentando la informalidad, provocando la liquidación de las empresas e incentivando las prácticas de evasión, con las consecuencias que esto genera (Vargas, 2022).

Para plantear este análisis, se hace fundamental primero estudiar el panorama en que ha venido funcionado el sistema tributario del país, tema que se discute por diferentes académicos y expertos juristas en tributación, respecto a la necesidad de una reforma sustancial al sistema tributario, ya que por las decisiones tomadas históricamente, este se ha construido en cambios fundamentados en las necesidades particulares del gobierno de turno, sin tener un planteamiento

claro de la eficiencia con la que debería funcionar el sistema para el logro de las metas de recaudo (Cañas-Cardona, 2023).

De otro lado, el sistema tributario de Colombia suele ser considerado como uno de los más complejos debido a diferentes factores que incluyen la frecuencia de cambios, ya que en los últimos años ha sido objeto de numerosas reformas en donde cada una de estas suelen introducir nuevas normas, tarifas, exenciones, descuentos y procedimientos que tanto las empresas como los particulares deben comprender y aplicar en sus declaraciones (Jaime & Fuentes, 2017)¹. Por estas razones, el país es considerado como uno de los que tienen mayor variabilidad en las reglas impositivas y gravámenes más elevados en el contexto latinoamericano (Arango, Valencia, & Villa, 2022).

Según el Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios a lo largo del tiempo y sobre todo debido a la crisis del COVID-19, se han revelado las insuficiencias arraigadas en el marco fiscal de Colombia (Comisión de Expertos, 2021). Actualmente, el esquema fiscal colombiano es incapaz de generar los fondos necesarios para que el gobierno satisfaga adecuadamente las necesidades de la población. Esto se debe, en parte considerable, a una serie de beneficios fiscales que han mermado de manera significativa la base impositiva del país. Dichos beneficios fiscales han añadido complejidad al ya intrincado sistema de impuestos, lo que ha resultado en una barrera para el espíritu emprendedor y la inversión, además de propiciar prácticas de evasión y elusión de impuestos, afectando negativamente el crecimiento económico (Espitia, y otros, 2017). La estructura impositiva vigente tampoco ha obtenido medidas efectivas contra las desigualdades en la distribución de la riqueza y el ingreso y en general se considera que el sistema fiscal colombiano es regresivo, en lugar de ser progresivo.

4.4 Evasión y elusión fiscal

Es pertinente en desarrollo del presente estudio establecer las diferencias entre evasión y elusión fiscal. Se trata de prácticas deshonestas a las que acuden los obligados tributarios mediante una abierta trasgresión de su deber de cumplir con un mandato constitucional y legal, puesto que

¹ En los últimos 50 años, se han tramitado un total de 28 importantes reformas de carácter tributario y fiscal en Colombia, lo que evidencia una variabilidad e inestabilidad en el sistema que genera incertidumbre en el sector empresarial, según Arango et al., (2022)

de esta forma están incumpliendo las leyes tributarias para alcanzar los objetivos financieros de sus empresas (Gómez, Chica, & López, 2024).

En Colombia, aunque los términos "evasión" y "elusión" fiscal se utilizan a menudo de forma indistinta en el lenguaje cotidiano, legal y conceptualmente tienen diferencias muy claras y significativas. La distinción principal radica en la legalidad de la conducta y la intención del contribuyente.

La evasión tributaria, también conocida como fraude fiscal, es una conducta ilegal que implica la violación deliberada de la ley tributaria con el fin de no pagar, o pagar menos, de lo que corresponde legalmente. En la evasión, el contribuyente oculta la existencia del hecho generador del impuesto, es decir, oculta la situación o la operación que le obliga a pagar el tributo. De esta forma, el contribuyente no paga los impuestos generados que corresponden a la empresa utilizando como mecanismo el ocultamiento de información o ingresos, o la declaración de gastos falsos (Arango, Valencia, & Villa, 2022).

La evasión de impuestos entonces, es un fraude fiscal en que incurren las personas sean empresas o contribuyentes de manera dolosa o culposa (Gómez, Chica, & López, 2024). Por tanto, se trata de un delito sancionable penal y administrativamente, que implica una transgresión directa de la ley, ya sea por acción u omisión, al ocultar información real a la autoridad tributaria. Son conductas fiscales que perjudican a toda la sociedad ya que el gobierno deja de percibir los ingresos fiscales necesarios para financiar servicios públicos y programas para mejorar la calidad de vida de los ciudadanos en su conjunto. Además, es una situación que ocasiona mayores desigualdades en la distribución de la carga tributaria y reduce la confianza en el sistema tributario (Allam, Moussa, Abdelhady, & Yamen, 2023).

Algunos ejemplos de evasión son: no declarar ingresos provenientes de ventas o servicios, declarar gastos que nunca se realizaron para disminuir la base gravable, utilizar factores de empresas inexistentes o "de papel" para justificar costos, no presentar la declaración de impuestos a pesar de estar obligado a hacerlo, entre otros.

La elusión tributaria, a diferencia de la evasión, es una conducta que, en principio, no viola de manera directa la ley y por tanto no genera sanciones. Corresponde al desarrollo de una estructura tributaria con la que el contribuyente crea un escenario por medio del uso de figuras jurídicas que corresponden a un negocio diferente al que realmente está ejecutando, con el fin de

aprovechar beneficios que en otro escenario no le corresponderían, con lo cual impide que el hecho generador ocurra (Sánchez, 2023).

En algunos casos para realizar la elusión, se presenta una manipulación del hecho generador, es decir, que el contribuyente realiza operaciones que evitan la configuración del hecho gravable, o lo hace de manera que el tributo a pagar sea menor. Otras formas de elusión, son la planificación fiscal agresiva, consistente en estructurar operaciones de manera artificial (por ejemplo, a través de empresas en el exterior o paraísos fiscales) con el único objetivo de reducir el pago de impuestos, sin que exista una razón económica real para la operación (Bocachica, 2020).

De otro lado, está el abuso de los precios de transferencia, consistente en manipular los precios de bienes o servicios entre empresas vinculadas (subsidiarias, filiales, etc.) que operan en diferentes países para trasladar las ganancias a jurisdicciones con menores impuestos. Otra medida utilizada por las empresas es la utilización de figuras jurídicas legales (como un contrato de leasing financiero en lugar de una compraventa) para obtener un beneficio tributario, aunque el resultado económico sea el mismo (Arango, Valencia, & Villa, 2022).

Se trata entonces, de estrategias usadas por el contribuyente para reducir su carga fiscal aprovechando los vacíos, las imperfecciones, las lagunas o las interpretaciones de la norma tributaria. El contribuyente elusor no oculta el hecho generador, sino que lo "manipula" de tal forma que no se configure completamente o que le permita acogerse a un régimen más favorable. En este caso, la conducta se enmarca dentro de las formalidades de la ley. Sin embargo, puede ser considerada un abuso del derecho, ya que utiliza las fallas o ambigüedades de la legislación tributaria para obtener un beneficio fiscal no intencionado por el legislador (Sánchez, 2023). Si bien opera en un área de legalidad formal, (abuso de figuras jurídicas) aprovechando los vacíos de la ley, puede ser sancionada si se demuestra que constituye un abuso del derecho tributario (Saavedra & Romero, 2021).

En otras palabras, la elusión fiscal se genera cuando se utilizan distintas técnicas o procedimientos para minimizar el impuesto, respetando la normatividad, por lo que no entra en el campo de la evasión. La principal diferencia entonces es que la evasión es ilegal desde el inicio porque implica un ocultamiento fraudulento de la realidad, toda vez que el contribuyente oculta el hecho generador constituido, mediante falsificación de documentos, omitiendo información o alterando sus declaraciones (Comisión de Expertos , 2021).

La discusión se presenta porque algunos tratadistas consideran que la elusión es una violación indirecta y admisible en algunos casos e inadmisible cuando se abusa de las formas jurídicas evitando la carga fiscal o reduciéndola. En consecuencia, se considera que el Estado debe proveer una legislación con reglas claras para cerrar las brechas normativas o ambigüedades que faciliten la elusión y fomentar la cultura de la transparencia y la responsabilidad en el cumplimiento tributario.

Sin embargo, este concepto ha sido objeto de varios estudios y posteriores análisis, ya que no se enmarca en el contexto de una total libertad del contribuyente en el uso del sistema fiscal, sino que tiene límites dados por la obligación que tiene el contribuyente de realizar un adecuado uso de las herramientas que legalmente se encuentran constituidas en el ordenamiento en el instante en que realiza la planificación fiscal de sus negocios. El obligado tributario aprovecha déficits jurídicos para reducir su carga impositiva lo que debería ser considerado un acto ilícito (Sánchez, 2023).

4.4.1 Consecuencias de la evasión y la elusión fiscal

Tener una política fiscal deficiente mina el optimismo de los contribuyentes y la corrupción afecta su percepción con respecto a la distribución de los recursos públicos, lo que conduce a mayores niveles de evasión y elusión fiscal. Las consecuencias económicas de la evasión se reflejan en el bajo recaudo de impuestos cuyo impacto se traduce en una carga adicional para los ciudadanos, debido a los ajustes tributarios que debe realizar el Ejecutivo para compensar la disminución de sus ingresos, generando un impacto negativo en la economía y el bienestar general de la población (Arango, Valencia, & Villa, 2022).

La evasión y elusión fiscal traen consigo graves consecuencias para el país, la economía y la sociedad. Afectan directamente el bienestar de la población y el funcionamiento del Estado, generando una pérdida significativa de recursos y distorsionando el sistema económico. Como ya se explicó, reducen drásticamente los ingresos del Estado. Esta pérdida de dinero limita la capacidad del gobierno para invertir en servicios públicos esenciales. Al no contar con los suficientes ingresos, el Estado se ve incapacitado para financiar adecuadamente sectores clave como la salud, la educación, la seguridad, la infraestructura vial y la vivienda. Esto tiene un impacto directo en la calidad de vida de los ciudadanos, especialmente los más vulnerables (CEPAL, 2022).

Para compensar la falta de ingresos, el gobierno puede recurrir al endeudamiento. Esto genera una carga financiera a futuro que termina siendo asumida por todos los ciudadanos a través de más impuestos o recortes en el gasto público. La falta de pago de impuestos por parte de algunos obliga al Estado a buscar los recursos en quienes sí cumplen, lo que puede llevar a aumentar los impuestos a la clase media y a las empresas formales. Esto profundiza la desigualdad y genera un sistema tributario regresivo (Bonilla, 2017).

Las empresas que evaden impuestos obtienen una ventaja competitiva ilegítima frente a las que sí cumplen con sus obligaciones. Al tener costos más bajos, pueden ofrecer precios más competitivos, afectando la competitividad y la sostenibilidad de las empresas formales. En consecuencia, la evasión fiscal agrava la desigualdad social y la pobreza. Los ricos y las grandes corporaciones suelen tener más herramientas para eludir impuestos, mientras que la falta de recursos para inversión social impacta negativamente a los sectores más pobres. De otro lado, la reducción del recaudo se traduce en la disminución de la calidad de los servicios públicos. Esto se manifiesta en hospitales con menos camas, escuelas con infraestructura deficiente, carreteras en mal estado, afectando el bienestar de todos (Jaime & Fuentes, 2017).

Por otra parte, se genera una pérdida de confianza en el Estado y sus instituciones, ante la percepción de que algunos evaden impunemente sus impuestos. Si la gente siente que su dinero es malgastado o que no se aplica la justicia de forma equitativa, la cultura tributaria se debilita y el cumplimiento voluntario disminuye.

4.5 Desafíos de Colombia en competitividad fiscal

El International *Institute for Management Development* (IMD) es una reconocida Institución que se ocupa de realizar la medición de la competitividad en su publicación Anuario Mundial de competitividad, para colocar a disposición de los gobiernos, empresarios y comunidades académicas información actualizada que refleja el desempeño que tienen en materia de competitividad empresarial. Esta información es útil en procesos de planeación para tomar decisiones informadas en distintos asuntos, como el tributario. En el año 2024, el índice agregado de competitividad se basó en 256 variables cuantitativas y cualitativas, y en Colombia se aplicaron encuestas a 70 empresarios de todos los sectores de la economía, para ubicar el índice entre 67 economías como se observa en la Figura 2 (DNP, 2024).

Figura 1

Evolución de la posición de Colombia. Índice de Competitividad agregada IMD 2024



Nota: La figura contiene el IMD, entre 2014 a 2024. En este último año, Colombia se ubicó en el puesto 57 entre 67 economías, subió una posición con respecto al año anterior (58 entre 64 economías), en términos relativos, supera al 14,9% de la muestra. En cuanto a su calificación en el índice de competitividad agregada ICA aumentó en 1,11 puntos porcentuales al pasar de 46,26 a 47,37. Fuente: Anuario Mundial de Competitividad IMD (DNP, 2024).

Con respecto a los factores mencionados, Eficiencia empresarial (+9) es el factor en el cual el país obtiene la mejor posición al ubicarse en el puesto 50, seguido de Infraestructura (+3) que se llega al puesto 54. Por su parte, los descensos se presentan en Desempeño económico (-21) que ocupa el puesto 58 y Eficiencia del Gobierno (-3) ubicado en el puesto 64 (figura 3-1).

Por otra parte, de acuerdo con el último informe del índice de Competitividad Fiscal (2024) de *Tax Foundation*, Colombia ocupa el último puesto entre los países de la OCDE, manteniendo su posición con respecto al 2023. Este índice evalúa la efectividad de los sistemas fiscales para promover el crecimiento económico sin generar distorsiones.

Según el informe, Colombia tiene el sistema fiscal menos competitivo de la OCDE, y presenta retos importantes como una tasa de impuesto sobre la renta corporativa de 35%, la más alta entre los países de la OCDE, junto con un sistema tributario mundial que grava los ingresos corporativos globales y la imposición de impuestos a la riqueza y al patrimonio neto y transacciones financieras. EL IVA colombiano cubre 41% del consumo final, lo que evidencia vacíos tanto en las políticas como en su aplicación, según el informe (Tax Foundation, 2024).

De otro lado, Colombia es el tercer país con la tasa corporativa más alta en una lista de 18 países según datos suministrados por la fundación Deloitte como se observa en la figura 3.

Figura 2

Ubicación de Colombia en el índice de la Tasa corporativa según DELOITTE



Nota: Información proporcionada por DELOITTE, y retomada de (Montaña & Rendón, 2020).

De otro lado, el Consejo Privado de Competitividad (CPC 2024) presentó un informe sobre los retos fiscales y sectoriales que debe implementar el Estado colombiano. Según las cifras presentadas por el informe, el sistema tributario es bajo, el recaudo tributario como porcentaje del PIB fue de 18,7% en 2020 frente a 21,9% del promedio regional y 33,5% de la OCDE. Los impuestos de personas naturales solo alcanzan 1,3% en Colombia, mientras que el promedio del bloque del club de países de buenas prácticas es 8%, (López, 2024) como se observa en la Figura 4.

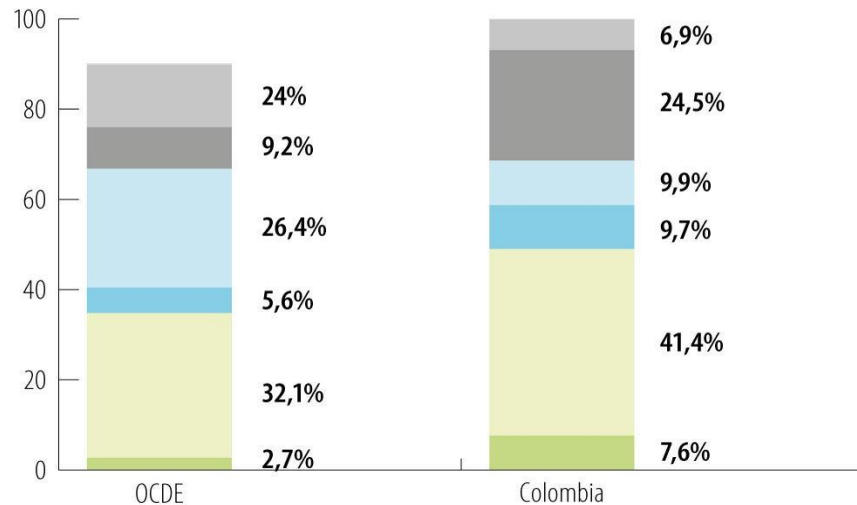
Figura 3

Recaudo de Impuestos - Informe del CPC 2024

RECAUDO DE IMPUESTOS

(participación) Colombia y promedio OCDE, 2021

- Otros
- Impuestos al consumo
- Impuestos corporativos
- Impuestos a la propiedad
- Impuestos a la seguridad social
- Impuestos a los individuos



Fuente: Consejo Privado de Competitividad/ Gráfico: LR-ER

Nota: Informe del Consejo Privado de Competitividad, con base en los reportes de la OCDE.

El informe pide realizar ajustes para avanzar en la solución de los problemas estructurales que afectan la economía del país y promover la capacidad productiva tanto de las personas como de las empresas, con el fin de generar mayores ingresos y mejorar la calidad de vida de la población (López, 2024). Adicionalmente, otro lunar está en que el gasto tributario por IVA en 2021 fue de 5,8 % del PIB, frente a 5,5% en 2020 según reportó la Dian. 79,9% del recaudo de impuestos directos proviene de personas jurídicas. Los ajustes recomendados apuntan a ampliar la base de declarantes e integrar la información de la OCDE con la que cuenta la DIAN, para mejorar la relación entre el Estado y los contribuyentes, así como implementar un plan de modernización tecnológica y del recurso humano de la Administración fiscal del país.

4.5.1 Evasión y elusión tributaria en Colombia

La evasión tributaria se ha constituido como uno de los graves problemas fiscales a nivel global y su control representa un desafío para los gobiernos del mundo en la búsqueda de posibles soluciones para detener el amplio margen de pérdidas que representa en la actualidad. En particular,

el sector empresarial se ha identificado como una de las áreas con mayores índices de evasión y elusión fiscal, dada la magnitud del capital que moviliza (Comisión de Expertos , 2021). La evasión y la elusión son prácticas que afectan los recursos del Estado no solo por los ingresos que deja de percibir a raíz de los impuestos evadidos, sino que además requiere la inversión de recursos en políticas de control y prevención para controlar la evasión.

En Colombia, la Constitución Política (1991) establece que todo ciudadano está obligado a pagar impuestos y contribuir al financiamiento público, sin embargo, la evasión tributaria ha sido una problemática constante que afecta enormemente las finanzas públicas limitando la capacidad presupuestal del Gobierno para ejecutar sus programas. Por tanto, es preciso determinar cuáles son las estrategias, los vacíos jurídicos y las causas y consecuencias económicas derivadas de la evasión y la elusión fiscal de las empresas en el contexto del control internacional que se debe ejecutar para mitigar sus grandes impactos sociales y económicos.

Por otra parte, la existencia de complejidad en el sistema tributario dificulta la aplicación efectiva de las leyes fiscales y crea las condiciones para que los contribuyentes encuentren distintos mecanismos para minimizar su carga fiscal. Como se ha explicado, la elusión y evasión tributaria, tienen un impacto directo en las recaudaciones de las arcas públicas del Estado, y es por esto que el Gobierno para garantizar el recaudo de los impuestos, implementa normativas a través de los organismos de control, con el fin de reducir la práctica de evasión y elusión por parte de los contribuyentes, en especial de las grandes empresas (Minhacienda, 2022).

De otro lado, a pesar de los esfuerzos internos que hace el gobierno, la competencia fiscal internacional interfiere con el Estado en el cumplimiento de sus roles asignados en la normativa interna, vulnerando el derecho o prerrogativa de autonomía fiscal, mediante una presión a la baja de las cargas impositivas reduciendo así los ingresos públicos, dando lugar a un régimen fiscal más regresivo con efectos adversos sobre la población más vulnerable, lo que va en contravía con los propósitos de la redistribución y la justicia tributaria (Balaunde, 2023). La competencia fiscal modifica la estructura de la carga tributaria desde el capital al factor trabajo, desde la fiscalidad directa sobre los ingresos, hacia la fiscalidad indirecta sobre el consumo, y desde los ingresos altos hacia los bajos ingresos (Jiménez et al., 2020).

4.5.2 Evasión fiscal de las empresas en Colombia

La evasión fiscal de las grandes empresas tiene graves implicaciones para las finanzas públicas del estado. Conocer sus causas, consecuencias y las estrategias evasivas de las EMN, es necesario, para comprender la importancia del proyecto BEPS y los convenios suscritos por el Estado colombiano para la lucha contra la evasión.

“La evasión y elusión de impuestos son prácticas comunes en las empresas colombianas” (Arango, Valencia, & Villa, 2022) y afectan el cumplimiento de metas tributarias por parte del Estado. Son medidas que reflejan un comportamiento anti ético con respecto a la cultura tributaria de las personas jurídicas, con efectos negativos de gran alcance que impactan además el comportamiento fiscal del Estado, por lo que requieren políticas de contención eficaces desde una perspectiva legal y regulatoria, para promover un entorno empresarial más justo y equitativo en términos fiscales.

Estas prácticas abusivas, afectan el mercado y representan una inequidad en el sistema, puesto que se presenta una desigualdad en el trato entre los comerciantes, en aquellos casos en los que la jurisdicción de un país es permisiva con aquellas empresas EMN extranjeras que asumen una menor carga tributaria, y una mayor ventaja competitiva, mientras que los proveedores donde se presta el servicio (nacionales) tienen mayores compromisos fiscales ante la jurisdicción. Se trata de actos de competencia desleal por violación de normas que sancionan el fraude fiscal con grandes consecuencias económicas para el país (Vargas, 2022).

De acuerdo con el estudio de Arango et al., (2022), sobre las numerosas prácticas que se utilizan para la evasión y elusión de impuestos, destaca como principal causa la corrupción y beneficios por vacíos legales en la normatividad colombiana. En efecto, existe consenso de que una de las principales causas de evasión se debe a la inequitativa distribución de los recursos y la corrupción gubernamental, lo que hace ineficaces las constantes reformas orientadas para luchar contra la evasión y superar el déficit fiscal constante en el país. La existencia de un sistema fiscal ineficaz y desigual, así como los elevados niveles de corrupción crean las condiciones propicias para conductas evasivas por parte de los contribuyentes (Arango, Valencia, & Villa, 2022).

De otro lado, existe la hipótesis de que a mayor tamaño de una empresa, mejor Tasa Efectiva de tributación (TET). No se refiere a la tarifa nominal del impuesto sobre la renta. En Colombia, aunque la tarifa nominal del impuesto sobre la renta corporativa es la misma para todas las empresas

(35% en 2024), la TET que pagan las EMN suele ser menor que la de las empresas más pequeñas. Esto sucede porque las empresas de mayor tamaño tienen la capacidad financiera y técnica para contratar equipos especializados en planificación fiscal, lo que les permite aprovechar mejor los beneficios tributarios. De esta forma, pueden beneficiarse de exenciones, deducciones, descuentos y regímenes especiales que están disponibles en el sistema fiscal colombiano, como los incentivos para la inversión en ciencia, tecnología e innovación o los beneficios para proyectos de energías renovables (Temístocles, 2025).

Por el contrario, las empresas más pequeñas (Pymes) a menudo carecen de recursos y la experiencia para aprovechar al máximo las deducciones y beneficios fiscales. Esto hace que su TET sea proporcionalmente más alta. Esta situación crea una inequidad que puede dificultar el crecimiento de las pymes, ya que enfrentan una carga fiscal más pesada en relación con sus ingresos. La hipótesis, por tanto, no se refiere a que la ley fiscal en Colombia tenga una tarifa de impuesto sobre la renta menor para las grandes empresas, sino que, en la práctica, su TET es menor debido a su capacidad para aprovechar las complejas reglas fiscales y a las estrategias de planificación tributaria (Balaunde, 2023).

El desconocimiento de las normas tributarias y sus cambios, es considerada una de las causas de la evasión, puesto que los contribuyentes a veces ignoran los métodos para declarar que, en ocasiones resultan demasiado complejos. En este sentido se recomienda ampliar la cobertura de los programas de asesoría, así como la creación de mecanismos de simplificación para una tributación ágil y eficiente.

Otra de las causas de la evasión fiscal por parte de las grandes empresas, son las reformas tributarias que, por lo general, establecen aumentos impositivos y mayores medidas de fiscalización para los grandes contribuyentes, lo que las hace más propensas a recurrir a prácticas de evasión y una competencia desleal. Por lo general, las reformas que buscan mitigar los problemas de evasión, resultan ineficaces, y la existencia de lagunas en la normativa tributaria facilita a los contribuyentes diseñar estrategias para eludir sus obligaciones de forma más efectiva.

Con respecto a la economía informal, el fenómeno de evasión fiscal puede ser más grave, teniendo en cuenta que es “inexacta en sus declaraciones tributarias, infringiendo los saldos reales, excluyendo ingresos, agrandando costos, impuestos descontables, para así generar un mínimo saldo

a pagar y saldo superior a favor, generando una carga financiera o desequilibrio en las finanzas públicas” (Moreno Villorina, 2023).

Cada año, la evasión en Colombia equivale al 8 % del PIB, cerca de 130 billones. La cantidad de dinero que se debía recibir en 2024 estuvo 18,6 billones por debajo de lo estimado, y en enero de 2025 fueron 1,9 billones. Sin esta evasión no sería necesario crear nuevos tributos. Aunque la cifra no es fácil de calcular por la complejidad y las limitaciones de información del sistema tributario, la DIAN estima que la evasión tributaria en Colombia puede ser del orden de los 80 a 100 billones de pesos anuales (DIAN, 2025).

4.5.3 Estrategias para controlar la evasión fiscal en Colombia

La evasión fiscal es un gran reto que requiere una atención integral considerando tanto aspectos fiscales y normativos, como culturales, con el fin de garantizar una tributación justa que contribuya al desarrollo económico sostenible y social para el país. Con el fin de ejercer un mayor control tributario, el Estado a través de la DIAN ha implementado estrategias para combatir la evasión y la elusión fiscal por parte de las empresas. Estas estrategias se han enfocado en la modernización de los sistemas, la mejora de la fiscalización y la implementación de reformas tributarias.

Entre las acciones que se implementan en el país para mitigar la evasión, se encuentran la ampliación de la base de datos de contribuyentes, el uso de tecnología en la cruzada de información, y reformas legales que endurecen las sanciones y mejoran los procesos de recaudación (DIAN, 2023); sin embargo, enfrenta desafíos como la existencia de economías informales significativas, debilidades en los sistemas de información y control, así como la necesidad de fortalecer la cultura de la legalidad y el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de la ciudadanía (Becerra, Rosales, & Gutiérrez, 2023). Lo anterior está íntimamente relacionado con la percepción de corrupción y la efectividad de la inversión pública. La evasión fiscal reduce significativamente los ingresos que el Estado podría destinar a la inversión en bienes públicos y servicios esenciales como salud, educación e infraestructura, afectando el desarrollo sostenible del país (Espinal, et al., 2021).

La modernización tecnológica y de información, comprende la implementación masiva de la factura electrónica que es una de las herramientas más poderosas. Permite a la DIAN tener

información en tiempo real sobre las transacciones comerciales, lo que dificulta la ocultación de ingresos, la creación de facturas falsas o el reflejo de pasivos inexistentes. Además, la DIAN utiliza herramientas de Big Data para analizar grandes volúmenes de información (como la información exógena) y detectar inconsistencias, patrones de riesgo y posibles casos de evasión o elusión fiscal. Esto permite una fiscalización más focalizada y eficiente en los sectores económicos con mayores índices de incumplimiento (DIAN, 2025).

La modernización del sistema con facturas electrónicas y el análisis subjetivo de riesgos mediante Big Data, permite hacer un seguimiento más preciso sobre las transacciones de las empresas, con el fin de que la DIAN logre un alto control sobre estos nuevos mecanismos y se cumplan las normativas tributarias vigentes por el Estado colombiano (Gómez, Chica, & López, 2024). Además, los adelantos tecnológicos permiten contar con estrategias contables más pertinentes para ayudar a reducir la evasión fiscal, permitiendo un seguimiento más riguroso de las transacciones financieras, una mayor transparencia en las bases de datos y facilitando la identificación las fuentes de ingresos y gastos de maneja clara, oportuna y precisa (DIAN, 2025).

De otro lado, existen dentro de las innovaciones de la entidad, una serie de iniciativas orientadas a facilitar y simplificar procesos a los contribuyentes, entre las que se pueden mencionar los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF), la digitalización de trámites como la inscripción y actualización del Registro Único Tributario (RUT) y la presentación de declaraciones, para facilitar el cumplimiento voluntario, pero también ha centralizado la información para un mejor control (DIAN, 2025).

Dentro de los planes de fortalecimiento de la fiscalización y el control, existen planes de choque masivos y focalizados para combatir la evasión y el contrabando, mediante los cuales se busca generar un mayor riesgo para los contribuyentes que incumplen y aumentar el recaudo. De igual forma, la DIAN realiza estudios económicos para identificar los sectores con mayores índices de evasión. Esto incluye el análisis de la tasa de evasión por actividad económica para una intervención más efectiva (DIAN, 2025).

Con respecto a las empresas transnacionales, se han reforzado los mecanismos de control sobre las empresas que operan a nivel internacional para evitar el traslado de utilidades a paraísos fiscales o la manipulación de precios de transferencia. Con el fin de combatir la creciente evasión de impuestos de las EMN, se espera que la vinculación a la OCDE, permita implementar las

acciones contenidas en el proyecto BEPS, mediante el cual se pretende ejercer un mayor control tributario en particular sobre las EMN (DIAN, 2025).

Con respecto a la elusión fiscal, existe una Cláusula General anti elusión, establecida en el Estatuto Tributario (Art. 869). Esta norma le otorga a la DIAN la facultad de re- caracterizar o reconfigurar las operaciones que considere un abuso en materia tributaria, es decir, aquellas que aunque sean formalmente legales, no tienen un propósito o razón de ser económica o comercial diferente a la de reducir los impuestos. Esto permite a la autoridad fiscal desconocer los efectos tributarios de la elusión y liquidar los impuestos, intereses y sanciones correspondientes.

Por último, cabe mencionar que se ha tratado de promover una cultura tributaria a través de procesos de educación y sensibilización destacando la importancia del pago de impuestos para el desarrollo del país y promoviendo la transparencia en la gestión de los recursos y la rendición de cuentas para fortalecer la confianza de la ciudadanía en las instituciones y el sistema tributario (DIAN, 2025).

4.6 Transparencia Fiscal y justifica tributaria

La transparencia fiscal es un concepto fundamental en la gobernanza de los países en la actualidad y motivo de preocupación. Se comprende como la apertura, fiabilidad, puntualidad y exhaustividad en el reporte de las finanzas públicas y las actividades fiscales de los contribuyentes, es decir, que tanto el Estado como los obligados tributarios deben “jugar con las cartas sobre la mesa” (Bocachica, 2020).

La transparencia fiscal tiene una estrecha relación con la justicia tributaria, por cuanto ambas deben coexistir en un Estado de derecho moderno. La transparencia es la herramienta técnica, mientras que la justicia es el fin ético y constitucional. Si la justicia tributaria es el “qué” queremos lograr (cada quien pague lo justo), la transparencia es el “cómo” verificamos que eso realmente esté sucediendo (Jiménez., et al., 2020).

La justicia tributaria es un principio de equidad que dicta que quienes tienen igual capacidad económica, deben pagar lo mismo y quienes tienen más, deben contribuir proporcionalmente más. En este contexto, sin transparencia, es imposible conocer quién es el beneficiario real de una empresa o un paraíso fiscal, no se puede saber si un multimillonario está pagando

proporcionalmente menos que un asalariado. La transparencia revela la capacidad contributiva real del obligado tributario (Sánchez, 2023).

Por otra parte, según la justicia tributaria es injusto que las empresas locales paguen el 35% de impuesto de renta mientras una multinacional, usando estrategias complejas de BEPS, termina pagando un 1% efectivo, generando una competencia desleal. El intercambio de información y los informes país por país, permiten a la administración tributaria nivelar el campo de juego. Aquí la transparencia actúa como un mecanismo de corrección de injusticias competitivas.

Ambos términos, justicia y transparencia están intrínsecamente relacionados con la legitimidad del gasto (reciprocidad) puesto que el recaudo de impuestos realmente se completa cuando el tributo se transforma en bienestar social, y la verdadera justicia se presenta cuando los recursos obtenidos son manejados con transparencia. Esto genera una moral tributaria que es percibida por los contribuyentes en la forma como se gastan los ingresos por impuestos en un determinado país (Herrera, 2022).

Una correcta transparencia fiscal permite que los ciudadanos evalúen si el gobierno está gestionando el dinero público de forma responsable, además de que reduce la incertidumbre para los inversores y disminuye el costo de la deuda soberana. De igual forma, asegura que todos los actores cancelen lo que les corresponde por concepto de impuestos, evitando que la carga fiscal recaiga injustamente sobre los menos favorecidos y genera mayor estabilidad macroeconómica en la respectiva jurisdicción (CIAT, 2017).

La lucha contra la opacidad tributaria fue precisamente la motivación de la adopción del plan BEPS por parte de la OCDE, con el fin de evitar que las EMN aprovechen las lagunas normativas existentes en el ámbito internacional. Gracias a medidas cada vez más eficientes, la transparencia fiscal ya no es una opción “deseable”, sino un estándar obligatorio para cualquier país que desee participar en la economía global moderna sin ser sancionado o aislado financieramente (OCDE, 2015).

De esta forma, por ejemplo, la Acción 5 (prácticas fiscales nocivas) exige mayor transparencia en los acuerdos fiscales entre países y empresas. Además, la Acción 13 (Documentación sobre precios de transferencia), obliga a las multinacionales a presentar un Informe País por País, detallando dónde generan sus ingresos y dónde pagan impuestos.

De otro lado, se implementó un intercambio de información automático, para que los países firmantes compartan datos bancarios de no residentes en sus países de origen para detectar activos ocultos. Con respecto a Colombia, el país participa activamente en el intercambio automático de información con más de 100 jurisdicciones. Esto le permite a la DIAN conocer las cuentas bancarias que los colombianos tienen en el exterior.

Existe además un Régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI) que pretende combatir prácticas como la posibilidad de que el contribuyente desarrolle una economía de opción mediante la conformación de ciertas estructuras internacionales que permitan eludir el pago de rentas en el país donde reside el contribuyente, interponiendo sociedades en territorios de baja tributación (Temístocles, 2025).

La competencia fiscal internacional para obtener beneficios puede ser perjudicial para la Hacienda Pública de los países, y es por eso que algunos de ellos han decidido incorporar a su régimen jurídico, normas o medidas anti elusión de alcance internacional. El propósito es evitar el abuso por parte de las EMN con normas como las de Transparencia Fiscal Internacional, las de subcapitalización o limitación de gastos financieros, las de precios de transferencia, las de deslocalización de residencia, entre otras (Bernal, 2015).

De otro lado, hay un régimen de Entidades Controladas del Exterior (ECE), que se implementó en Colombia, lo que significa que si un residente colombiano tiene el control de una sociedad en el exterior que no tiene actividad económica real (una “sociedad de papel”) las rentas pasivas de esa sociedad se consideran atribuidas al residente en Colombia en el mismo año en que se perciben, evitando que se difiera el pago de impuestos (Bernal, 2015).

4.7 Teoría del Cumplimiento Tributario

La *Tax Compliance Theory* o Teoría del cumplimiento tributario es un campo de estudio que integra distintas perspectivas económicas, psicológicas y sociológicas con el fin de entender por qué las personas y las empresas deciden pagar o no pagar sus impuestos y realizar políticas para mejorar la tributación y la transparencia fiscal (Allam et al., 2023).

El enfoque económico fue propuesto inicialmente por Allingham y Sandmo en 1972, quien ve al contribuyente como un "jugador racional" que realiza un análisis de costo-beneficio antes de decidir si evade o cumple. Bajo esta lógica, la decisión de cumplir depende de tres variables: La

tasa impositiva que fija cuánto debe pagar; la probabilidad de ser auditado: qué tan eficiente es la autoridad (DIAN) para detectarlo; la severidad de las sanciones: qué tan costosa será la multa o si hay riesgo de cárcel (Pino, Farfán, & Cabrera, 2020).

De otro lado, está el enfoque socio psicológico de la "Moral Tributaria". A diferencia del modelo económico, esta teoría explica por qué, incluso cuando el riesgo de ser auditado es bajo, mucha gente sigue pagando sus impuestos. Aquí entran factores como: Justicia Percibida: si el ciudadano siente que los impuestos se usan bien por parte de las entidades del Estado y que el sistema es equitativo, cumplirá más; y las normas sociales: "Pago porque mis vecinos y pares también pagan". Otro aspecto es la confianza en las Instituciones: Si percibo que el gobierno es transparente y no corrupto, mi disposición a pagar aumenta (Pino, Farfán, & Cabrera, 2020).

También existe el enfoque del Marco de la *Pendiente Resbaladiza* propuesto por Erich Kirchler considerado el más aceptado en la actualidad para explicar la relación entre el Estado y el Contribuyente. Sostiene que el cumplimiento depende de dos ejes: el poder de la autoridad, que es la capacidad de la administración tributaria para detectar y castigar lo que genera un cumplimiento forzado; y la confianza en la autoridad, gracias a la transparencia y el buen servicio lo que genera un cumplimiento voluntario (Moreno Villorina, 2023).

4.8 La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)

El proceso globalizador y la internacionalización de la economía ha ido generando de forma exponencial nuevos procesos de circulación de bienes y servicios en el planeta entero, y con ello un mayor flujo de capitales entre los países (Becerra, Rosales, & Gutiérrez, 2023). De otro lado, el movimiento de capitales y de activos intangibles y el acelerado desarrollo de la economía digital, han facilitado a las empresas y personas la posibilidad de evadir impuestos y desviar artificialmente sus ingresos hacia jurisdicciones de menor imposición. De esta forma, han surgido con la globalización grandes desafíos en materia de tributación internacional, generando tensiones domésticas en los países para la movilización interna de recursos fiscales, pérdidas financieras, e inequidad tributaria (Jiménez et al., 2020). Para sortear las tensiones que se presentan con la competencia tributaria a nivel internacional, se han generado iniciativas en distintas partes del

planeta con el propósito de establecer consensos y acuerdos internacionales para mantener el correcto equilibrio en el comercio mundial (OCDE, 2020).

Una de las medidas más importantes incluye la adopción de normas internacionales como las recomendadas por la OCDE, fundada en 1961, que promueve políticas destinadas a mejorar el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. La organización proporciona foros de discusión y cooperación en los que los gobiernos pueden trabajar juntos para compartir experiencias y buscar soluciones a problemas comunes. Todos los países miembros pueden discutir los mecanismos a implementar sin ser de obligatorio cumplimiento. Se trata de directrices y recomendaciones en materia comercial y de desarrollo sostenible basadas en estudios técnicos acerca de las dinámicas internacionales y los complejos problemas que se presentan a las sociedades contemporáneas, tomando decisiones alineadas con las políticas de la organización (OCDE, 2023).

Desde el año 2014, la OCDE empezó a emitir informes sobre el plan de acción para reconstruir el sistema tributario internacional, consolidado a través de un paquete de medidas (BEPS), elaborado por la OCDE y el G20 en coordinación con otros países en vías de desarrollo. Se trata del *Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS) presentado en 2013 y finalmente aprobado en octubre de 2015, en el que se incorporan estándares internacionales y acciones acordadas por los países para afrontar esta problemática.

Desde entonces, esta iniciativa se ha constituido en una importante guía para orientar las reformas necesarias en los marcos legales tributarios de los países de América Latina y el Caribe, si bien se han presentado dificultades como las diferencias presentes entre distintos países para el tratamiento individual del problema de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por parte de las grandes empresas.

Para el logro de estos objetivos, la OCDE estableció el Marco Inclusivo de BEPS como una estrategia para asegurar la vinculación de los países miembros al desarrollo de estándares y el seguimiento en la ejecución del proyecto BEPS para combatir la elusión y evasión tributaria internacional (OCDE, 2013), al cual se han vinculado una gran parte de los países de América

Latina² y ha servido para estrechar los nexos de cooperación multilateral en materia de intercambio de información.

También es pertinente hacer alusión *al Foro Global sobre transparencia e intercambio de información para fines fiscales*, encargado de hacer seguimiento a la práctica de los estándares de intercambio de información bajo requerimiento y el intercambio automático de información tributaria³. El cumplimiento de estándares para el intercambio de información varía según el país del que se trate siendo Colombia y México los únicos países de la región que han obtenido la calificación de cumplimiento.

El proyecto BEPS es crucial para garantizar la equidad en el sistema tributario internacional y evitar que las grandes empresas multinacionales EMN eludan sus obligaciones fiscales. Al cerrar las lagunas legales y promover la transparencia, se busca asegurar que todos paguen su parte justa de impuestos (OCDE, 2015).

4.8.1 La adhesión de Colombia a la OCDE y adopción del Plan BEPS

Desde el siglo XX Colombia ha participado en la constitución de distintos órganos internacionales multilaterales, con la firma de diversos convenios, como las conferencias para la creación de la Organización de Naciones Unidas (ONU) en 1945, la firma del tratado de creación de la Organización de los Estados Americanos (OEA) en 1948, la creación de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), y firmó tratados de Libre Comercio (TLC) con los Estados Unidos, Chile, Venezuela, la Unión Europea y Japón, entre otros compromisos internacionales a los que está vinculada. De igual forma, en mayo de 2025, Colombia presentó solicitud formal para ingresar al Banco de Desarrollo de los BRICS, cuyo propósito es movilizar recursos para infraestructura y proyectos de desarrollo sostenible en mercados y países emergentes.

La firma de tratados internacionales busca establecer estrategias conjuntas en diferentes frentes, que obligan a los países miembros a ejecutar cambios en las normativas internas para su aprobación vinculante y a desarrollar acciones que tienen efecto en las políticas internas del cada país. Colombia se convirtió oficialmente en el 37º miembro de la OCDE el 28 de abril de 2020,

² A finales de diciembre de 2024, el Marco Inclusivo de BEPS contaba con 137 miembros. Entre ellos se encuentran 12 países de América Latina: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay. También se ha sumado a esta iniciativa la mayor parte de los países del Caribe, como las Bahamas, Barbados, Guyana, Jamaica y Trinidad y Tobago.

³ Este Foro Global cuenta con más de 155 jurisdicciones, incluidos 15 países de América Latina y 22 del Caribe.

concluyendo con éxito un proceso de adhesión que comenzó en 2013 (OCDE, 2020). La organización cuenta actualmente con 38 países miembros y 6 países candidatos. Algunas de las principales economías del mundo vinculadas son entre otras, EE. UU, Alemania, Japón, lo que refleja su importancia a nivel internacional.

El proyecto BEPS es una iniciativa internacional que busca combatir la evasión fiscal y asegurar que las empresas paguen impuestos donde realmente generan sus beneficios. La preocupación global por BEPS se intensificó notablemente a partir de 2013, impulsada por el G20 y la OCDE. Esta urgencia surgió en respuesta a las amplias pérdidas recaudatorias estimadas a nivel global y a la creciente indignación pública ante la percepción de que las grandes corporaciones no pagaban su parte justa de impuestos. Se estima que las prácticas BEPS cuestan a las naciones entre 100.000 y 240.000 millones de dólares anuales en ingresos fiscales perdidos, lo que representa entre el 4% y el 10% de la recaudación global del Impuesto de Sociedades.

El origen de esta problemática se remonta a la obsolescencia de las antiguas normas tributarias internacionales. Estas reglas, basadas en acuerdos de la década de 1920, establecían que los beneficios de una empresa extranjera solo podían tributar en otro país si la empresa tenía una presencia física significativa allí. Sin embargo, la globalización y, más aún, la digitalización de la economía ha transformado radicalmente el panorama empresarial. Las EMN ahora pueden operar a gran escala en múltiples jurisdicciones con poca o ninguna presencia física, y los bienes intangibles (como marcas, patentes y *software*) se han convertido en los principales generadores de valor. Esta "desterritorialización de la actividad económica" ha permitido que los beneficios de las EMN a menudo escapen a la tributación, lo que ha puesto de manifiesto la incapacidad de un marco fiscal diseñado para una economía industrial del siglo XX para adaptarse a la realidad digital y globalizada del siglo XXI.

En este contexto, el G20 encargó a la OCDE el desarrollo de un Plan de Acción BEPS en 2012, el cual fue aprobado en 2013. Este plan, que culminó en 2015 con la publicación de 15 informes finales y recomendaciones, tenía como objetivo principal "acabar con las lagunas en la fiscalidad internacional que permiten a las multinacionales hacer desaparecer o mover artificialmente sus beneficios a destinos de baja o nula tributación, en los que no existe o hay muy poca actividad económica" (OCDE, 2015). El propósito era asegurar que los beneficios se graven donde se generan las actividades económicas y se crea el valor. Este esfuerzo no solo fue una

respuesta a la "evasión" percibida, sino una "refundación" o "inauguración de una nueva era" del derecho tributario internacional, buscando alinear la tributación con la creación de valor económico en el contexto moderno.

El Plan de Acción BEPS, tiene como objetivo precisamente, abordar las lagunas en las normas fiscales que permiten a las multinacionales trasladar sus beneficios a jurisdicciones de baja o nula imposición, lo que erosiona la base imponible de otros países. El objetivo final es crear barreras fiscales y reglas justas en tributación internacional para combatir las prácticas de planificación fiscal agresiva que utilizan las EMN y en su lugar, crear un sistema fiscal más justo y equitativo a nivel global (OCDE, 2015).

La implementación de las acciones BEPS en el país no ha sido un evento único, sino un proceso gradual integrado en las reformas tributarias de la última década. El caso más reciente y emblemático ha sido la introducción del concepto PES para gravar a empresas del exterior que venden bienes o prestan servicios digitales en Colombia sin tener una sucursal permanente. Empresas como Amazon, Netflix o Google ahora deben pagar un impuesto del 3% sobre sus ingresos brutos en Colombia o declarar renta si superan ciertos umbrales de clientes o ingresos (Sánchez, 2023).

De otro lado, está el Régimen de entidades controladas del exterior, implementado originalmente con la Ley 1819 de 2016 que busca evitar que los colombianos dejen sus utilidades en sociedades de papel en el extranjero para no pagar impuestos en Colombia. Si un residente colombiano posee más del 10% de una sociedad en un paraíso fiscal y esa sociedad recibe rentas pasivas (dividendos, intereses, arriendos), el colombiano debe pagar el impuesto en su declaración de renta anual como si hubiera recibido ese dinero directamente, aunque la sociedad no le haya repartido utilidades todavía (Algecira & Miranda, 2017).

Otra medida en relación con la Acción 4, es la limitación de deducción de intereses (subcapitalización). Esta norma contenida en el ET art. 118-1 establece una regla de 2 a 1. Esto significa que solo son deducibles los intereses de deudas con vinculados económicos que no excedan dos veces el patrimonio líquido del contribuyente. Si te prestas 10 veces lo que vales para generar gastos falsos, la DIAN te rechazará el exceso de intereses. De esta forma se combate la práctica de "inflar" deudas con empresas del mismo grupo para generar gastos por intereses y así bajar la utilidad sujeta a impuestos (Herrera, 2022).

4.8.2 Motivaciones de Colombia para ingresar a la OCDE

El ingreso de Colombia a la OCDE, tuvo distintos motivos, y en el Manual de consulta de Colombia en la OCDE (2020) planteó entre los efectos o beneficios de pertenecer a la organización, los siguientes:

1. Mejorar el comercio internacional y la cooperación económica con los países pertenecientes al organismo, y favorecer así el sector exportador no tradicional, promoviendo el empleo y la competitividad.
2. Atraer mayor inversión extranjera, así como elevar la percepción en el exterior sobre la economía, la gobernabilidad y la estabilidad de Colombia, incrementando la confianza de inversores extranjeros generando una imagen más estable ante la comunidad internacional.
3. Se prevé un mayor crecimiento económico como efecto secuencial de la mejora en la reputación del país, una mayor demanda en los mercados internacionales y la llegada de mayor capital extranjero.
4. El gobierno considera que la aplicación de buenas prácticas comerciales y los estándares de la OCDE, puede contribuir a mejoras sociales y la disminución de la desigualdad al implementar políticas de redistribución de la riqueza (OCDE, 2020).

Es preciso señalar que la OCDE recomendó adoptar ciertas medidas para la ejecución de buenas prácticas que supuestamente representarían beneficios para la economía del país, destacando que son muchos los factores sociales, políticos, económicos y culturales que intervienen y que esos cambios son ideales, aunque no se puede afirmar de forma categórica que por la vinculación al organismo, se lograrían a corto plazo, por lo que no se puede concluir categóricamente que exista una relación directa entre las buenas prácticas y los resultados anhelados (Comisión de Expertos , 2021).

Con respecto a los compromisos asumidos por Colombia frente a la entidad, relacionados directamente con el objeto del presente estudio en asuntos fiscales, se pueden mencionar las evaluaciones hechas por el *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, que centró sus recomendaciones en temas de intercambio de información tributaria, política fiscal, estadísticas fiscales, la tributación de las EMN y precios de transferencia, impuestos indirectos (IVA y otros

impuestos al consumo), planeación fiscal agresiva, delitos fiscales y otros delitos financieros y sobre convenciones y tratados tributarios (OCDE, 2022).

El Gobierno colombiano inició entonces un proceso de transformación que condujeron a realizar cambios administrativos y normativos para recibir el aval del comité, entre los que se destacan:

5 Realizar de forma más eficaz el intercambio de información tributaria con otros países. Se amplió la red de países con los que se intercambiaba información que eran 4 países antes del compromiso a más de 90 países, gracias a la modernización de los sistemas de información institucionales. Esto ha implicado una mejora sustancial en el control fiscal que realiza la DIAN, que le permite identificar y encontrar los activos que tengan en el exterior las personas contribuyentes de Colombia, para reducir la elusión y evasión fiscal.

6 Los cambios en precios de transferencia y otras medidas que se adoptaron para luchar contra la evasión tributaria (Ley 1607 de 2012) en las que se aplicaron los estándares de la OCDE, lo que representó un incremento en el recaudo de impuestos en el período 2012-2015 (Minhacienda, 2022).

4.9 Paraísos Fiscales

Los paraísos fiscales, también conocidos como jurisdicciones de baja o nula tributación, son territorios, zonas geográficas, o estados que ofrecen a empresas e individuos extranjeros ventajas fiscales sustanciales, como impuestos bajos o inexistentes. Son regímenes preferenciales de impuestos que establecen algunos países para atraer la inversión extranjera directa IED. Se trata de formas de competencia impositiva en la que ciertas jurisdicciones ofrecen oportunidad de reducir los impuestos, algo que resulta perjudicial para el sistema tributario internacional, ya que se genera la erosión de la base fiscal en los países que no son paraísos fiscales hacia los que sí lo son (Becerra, Rosales, & Gutiérrez, 2023). Además, se ocasiona una sobrecarga fiscal sobre otros contribuyentes de dichas jurisdicciones donde no tributan las compañías que han trasladado sus beneficios, esto con el fin de recuperar los recursos no gravados (Piedras, 2022).

De esta forma, las EMN establecen filiales o "empresas buzón" en jurisdicciones de baja o nula tributación, donde se centralizan los beneficios obtenidos en otros países, a menudo sin que haya una actividad económica sustancial que justifique la presencia de la empresa allí. Su principal

atractivo radica en una combinación de factores que los hacen ideales para la evasión y elusión fiscal, gracias a un régimen fiscal inferior a la carga fiscal aplicable en otros países, lo que los convierte en un atractivo para empresas que buscan reducir su carga tributaria y maximizar sus ganancias. “Por ello, los paraísos fiscales representan un desafío para la equidad y la justicia fiscal a nivel mundial, ya que permiten la evasión de obligaciones tributarias y empeoran la base imponible de otros países” (Arango, Valencia, & Villa, 2022).

La característica más obvia es que imponen impuestos muy bajos, o incluso nulos sobre cierto tipo de ingresos, como las rentas de capital, las ganancias empresariales o los dividendos, lo que crea un incentivo para que las empresas trasladen sus utilidades a estos lugares. Por lo general, los paraísos fiscales poseen leyes que garantizan un alto grado de secreto financiero y corporativo. Esto incluye la falta de obligación de llevar registros contables públicos o de identificar a los verdaderos beneficiarios finales de las empresas. De esta forma, el secreto bancario y la confidencialidad se convierten en herramientas para ocultar la propiedad de activos y los flujos de dinero (Algecira & Miranda, 2017).

Los paraísos fiscales históricamente se han negado a colaborar con las autoridades tributarias de otros países. Esto significa que no comparten información fiscal de forma automática o a petición, lo que hace muy difícil para un país de origen fiscalizar a sus contribuyentes que tienen activos o ingresos en el paraíso fiscal.

El *modus operandi* de las empresas para utilizar un paraíso fiscal es la planificación fiscal agresiva, consistente en diferentes estrategias. En muchos casos no existe una actividad económica real, y las empresas que se establecen en estos territorios no tienen una presencia física sustancial ni realizan actividades económicas significativas. Se crean a menudo como “empresas de papel” o “*sociedades offshore*” con el único propósito de mover dinero y aprovechar las ventajas fiscales (Tax Justice Network, 2021).

Otra forma de operar es mediante el **traslado de utilidades (precios de transferencia)**, en el que la empresa matriz vende productos o servicios a su filial en el paraíso fiscal a un precio artificialmente bajo. La filial, a su vez, los vende a un tercero a un precio de mercado. Esto hace que la mayor parte de la ganancia se genere en el paraíso fiscal, donde se tributa muy poco o nada, mientras que la empresa matriz en su país de origen declara una utilidad menor y paga menos impuestos (Piedras, 2022).

También existe el Manejo de intangibles, mediante el cual las empresas también trasladan la propiedad intelectual (marcas, patentes, etc.) a su filial en el paraíso fiscal. Luego, la empresa matriz paga a su filial regalías por el uso de estos activos. Estos pagos son deducibles de impuestos en el país de origen de la matriz, reduciendo su carga fiscal, mientras que las regalías ingresan a la filial en el paraíso fiscal, libres de impuestos. Además, propician el lavado de activos ya que los paraísos fiscales se convierten en un canal clave para el lavado de dinero proveniente de actividades ilícitas como el narcotráfico, el terrorismo y la corrupción, lo que agrava aún más su impacto negativo en la economía y la seguridad global (Bohórquez, 2020).

Esta situación se ha presentado por cuanto las experiencias nacionales en tributación no han seguido el ritmo de evolución del entorno empresarial y se presenta una cuestión normativa en la que prevalecen los principios comunes de distribución de la competencia tributaria entre naciones. Las normas internas de tributación internacional y las normas que a nivel global se han acordado evidencian la falta de integración económica transfronteriza y el desconocimiento de los cambios que a nivel mundial se vienen dando con respecto a los contribuyentes globales, a raíz de las innovaciones en las tecnologías de la información y la comunicación (Allam et al., 2023).

El uso de paraísos fiscales por parte de las empresas tiene un impacto sumamente negativo en el recaudo de impuestos de los países, incluido Colombia. El efecto más directo es la pérdida de ingresos fiscales. Al trasladar sus ganancias a jurisdicciones de baja o nula tributación, las empresas dejan de pagar impuestos en los países donde realmente generan valor. Esto reduce significativamente los ingresos del estado, afectando su capacidad para financiar servicios públicos como educación, salud e infraestructura. Además, crea un sistema tributario injusto en el que las grandes multinacionales, con los recursos para realizar una compleja planificación fiscal, pagan una proporción de impuestos mucho menor que las pequeñas y medianas empresas o los contribuyentes individuales. Esto fomenta una profunda desigualdad económica (Herrera, 2022).

Como se puede observar, las consecuencias de estas prácticas son significativas y afectan tanto a los gobiernos como a la sociedad en general, puesto que se pierden millones de pesos en ingresos fiscales, se presenta una competencia desleal, ya que las empresas multinacionales que practican el BEPS obtienen una ventaja competitiva sobre las empresas locales, que no tienen la posibilidad de realizar este tipo de estructuras fiscales y deben pagar impuestos en su país (Arango, Valencia, & Villa, 2022). Además, se incrementa la desconfianza en el sistema fiscal ante la

percepción de que las grandes corporaciones no pagan su "parte justa" de impuestos lo que socava la confianza del público en la equidad del sistema tributario y puede llevar a una menor disposición de los ciudadanos a cumplir con sus propias obligaciones fiscales (Algecira & Miranda, 2017).

En el contexto internacional, la existencia de paraísos fiscales genera una “carrera a la baja” entre países. Para evitar que sus empresas se vayan a estas jurisdicciones, los gobiernos se ven obligados a reducir sus propias tasas impositivas, o crear exenciones injustificadas, lo que reduce aún más el recaudo global. Se trata de una problemática difícil de abordar, debido a su complejidad y los altos costos de fiscalización. La falta de transparencia y el secreto bancario dificultan enormemente la labor de las autoridades tributarias como la DIAN. Rastrear el dinero y probar la evasión o elusión, se vuelve un proceso costoso, largo y a menudo infructuoso (Bohórquez, 2020).

Es por esto que organizaciones internacionales como la OCDE y la ONU han impulsado iniciativas para combatir la evasión y la elusión fiscal a nivel global, promoviendo el intercambio automático de información fiscal y la implementación de un impuesto mínimo global para las grandes multinacionales. Colombia, por su parte, mantiene un listado de jurisdicciones que considera paraísos fiscales para aplicar medidas de control más estrictas a las operaciones que se realicen con ellas (Herrera, 2022).

La fuga de capitales hacia paraísos fiscales representa grandes desafíos para las autoridades tributarias y de control, ya que afecta negativamente el principio de justicia tributaria y el recaudo. Para poder sortear este fenómeno es preciso diseñar estrategias que contengan prohibiciones y limitaciones, así como la firma de acuerdos de intercambio de información entre estados.

4.10 Justicia tributaria internacional

Es pertinente señalar que la política fiscal tiene dos facetas interrelacionadas: una, como mecanismo para ejecutar las políticas fiscales autónomas de cada nación, y otra, como forma de sostener la justicia distributiva a nivel global. Muchas veces la competencia fiscal internacional genera tensiones y dificultades económicas para los objetivos internos de los estados. De esta forma, se plantea desde la teoría general de la justicia distributiva, las consecuencias de la competencia fiscal, -en el marco del sistema global que trata de regular la interdependencia fiscal entre los estados- que en muchos casos se tolera y fomenta por los mismos estados (Espitia, y otros, 2017).

En efecto, los cambios de las últimas décadas, han ocasionado una fuerte competencia tributaria entre los países, recurriendo a estrategias como la reducción de la carga impositiva, regulación favorable, regímenes preferenciales entre otros beneficios que otorgan algunos gobiernos para atraer la inversión bajo una supuesta “competitividad”, al margen de sistemas de regulación y cooperación internacional, afectando así la recaudación y el sistema tributario de otros países (Jiménez et al. 2020).

La elusión fiscal de las EMN es uno de los problemas más desafiantes para los sistemas fiscales que operan a nivel internacional, por cuanto las empresas, en su carrera por maximizar beneficios y extender su radio de acción en el mercado internacional, recurren a diversas maniobras para reducir su carga impositiva global, más allá de las fronteras de los países en los que operan y donde se generan sus utilidades (Piedras, 2022). De esta forma, realizan prácticas abusivas para el traslado de utilidades y costos entre filiales desde países que imponen altas cargas tributarias o demasiadas restricciones en cuanto al flujo de capitales, hacia otras jurisdicciones que tienen sistemas tributarios débiles con una baja o nula imposición (paraísos fiscales), mediante la manipulación de precios de transferencia (Herrera, 2022).

De otro lado, con el fin de mitigar la crisis mundial que ocurrió a finales de la década pasada en la economía global y los impactos en materia fiscal, la OCDE, alineada con los objetivos del G20 mostró especial preocupación por los servicios tecnológicos prestados por las empresas multinacionales EMN relativamente nuevos para muchos países y que no estaban regulados en muchas jurisdicciones, lo que favoreció la elusión fiscal a falta de una regulación eficiente y de ajustes en la normatividad fiscal (OCDE, 2015).

De hecho, en la actualidad, presenciamos el empoderamiento de las grandes empresas de la tecnología: gigantes como *Microsoft*, *Apple*, *Amazon* y *Facebook* se han convertido en el centro económico del mercado global, debido a que movilizan grandes capitales. Las filiales de EMN establecidos en jurisdicciones de baja tributación, registran unos márgenes de beneficios superiores a los obtenidos a escala global y los márgenes de beneficios reportados por filiales de EMN ubicadas en países de baja tributación resultan, en promedio, dos veces más elevados que los registrados a escala mundial por el grupo al que pertenecen (Pérez, 2019).

Es por ello que los impactos de las irregularidades en la tributación internacional deben analizarse desde la dimensión de justicia tributaria que es distinta y tal vez más compleja que la

dimensión nacional de la misma. Cuando se toman decisiones de política fiscal al interior de los países para ciertos propósitos económicos domésticos como las reformas tributarias que fijan diferentes tasas de impuestos o bases imponibles entre distintas jurisdicciones, se hacen muchas veces sin la debida articulación con el contexto internacional lo que va en contravía de principios básicos de cooperación para evitar impactos negativos en otras jurisdicciones (Bonilla, 2017).

Es por ello que se han realizado convenios y tratados internacionales para la cooperación enfocada hacia un adecuado manejo impositivo sobre las diferentes bases fiscales que integran los países en la dinámica del comercio internacional. Sin embargo, las situaciones mencionadas anteriormente son motivo de estudio, ya que para garantizar la justa competencia internacional en lo que respecta al intercambio económico, es preciso mantener unos acuerdos respecto a la manera en que se genera cada aspecto relacionado con la tributación en un entorno internacional (Restrepo, 2017).

4.11 La Justicia tributaria en América Latina

Como se ha explicado, a nivel global se vienen buscando diversas estrategias de cooperación para dotar de mayor transparencia el sistema fiscal internacional, a las cuales se han vinculado la mayor parte de los países Latinoamericanos principalmente para el intercambio de información en temas económicos y fiscales (Jiménez, et al., 2020).

En opinión de Jiménez et al., (2020), los problemas en cuanto a coordinación tributaria internacional en América Latina y su impacto económico y redistributivo al interior de los sistemas tributarios de los distintos países, no ha sido lo suficientemente tratada en la literatura. Sin embargo, se perciben deficiencias que impactan en la macroeconomía y los sistemas tributarios de los países, lo que requiere una revisión de los principios que rigen la justicia tributaria internacional y la coordinación que debe existir con las políticas fiscales de los países para superar los grandes desafíos que existen en la región (Arenas-Mesa, 2016).

Existen deficiencias en el sistema fiscal global y en especial en los sistemas de los países de América Latina que tienen impactos significativos en términos de equidad y justicia tributaria (Jiménez et al., 2020). La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2022) en sus estudios sobre el comportamiento tributario del hemisferio, alerta sobre los problemas que se presentan por los débiles tratados para la cooperación en tributación, las tensiones geopolíticas

y la tendencia al unilateralismo, factores que impiden movilizar los recursos para atender los programas sociales, hacerle frente a la pobreza y el desempleo, y para el financiamiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) incluidos en la Agenda 2030, entre otras necesidades de la región (CEPAL, 2022).

Grandes desafíos se vienen presentando para los países en la actualidad en materia de tributación como hacerle frente al desvío de utilidades, la erosión de las bases imponibles y la competencia tributaria internacional, ante los cuales se vienen planteando acciones. En el contexto latinoamericano, se han presentado avances en cuanto a procesos de transparencia y cooperación tributaria (Jiménez, Ocampo, Podestá, & Valdés, 2020), que buscan detener la pérdida de recursos con miras a elevar los niveles de eficiencia, equidad y justicia tributaria, aunque persisten problemas que requieren acciones conjuntas y acuerdos de cooperación entre los países.

Siendo América Latina, una de las regiones más desiguales del mundo en cuanto a la distribución de la riqueza, con altos índices de pobreza extrema en las últimas décadas, y con limitaciones para empoderar una estructura de ingresos fiscales sostenible, que provea a los países de mayores ingresos producto de impuestos, el tema de la fiscalidad internacional resulta ser de gran importancia (Arenas-Mesa, 2016).

Una de las inequidades que señalan los expertos en tributación en América Latina, es la asimetría existente entre las pequeñas y medianas empresas locales y las grandes multinacionales, ya que estas, a diferencia de las Pymes, que invierten en mercados internos, con frecuencia trasladan sus utilidades hacia países de baja o nula tributación para reducir así la carga impositiva (paraísos fiscales) (CEPAL, 2022).

En este contexto, y debido a que se hace cada vez más urgente elevar el nivel y la incidencia distributiva de la carga tributaria en América Latina, se han venido planteando en el marco regional la importancia de elaborar sinergias colaborativas para la eficacia tributaria internacional y lograr sistemas impositivos más redistributivos en los países del hemisferio, evitando que se generen paraísos fiscales y distorsiones en la macroeconomía regional (Gómez-Sabaíni & Morán, 2013).

Estos acuerdos multilaterales de tributación inicialmente para el tratamiento de la doble imposición DI entre el país fuente o de origen de la renta y el país de residencia del contribuyente, pero fueron avanzando, hasta la decisión adoptada por la OCDE de crear un plan de acción BEPS para adoptar estándares internacionales, poder hacerle frente a la erosión de la base imponible, al

traslado de beneficios y garantizar más transparencia en el ámbito fiscal. Enfatiza la necesidad de garantizar que los beneficios tributen donde se lleven a cabo las actividades económicas sustanciales que generan los beneficios y donde se cree valor (Jiménez et al., 2020).

Este fenómeno de la doble tributación, surge a raíz de la interacción entre los sistemas tributarios entre países que podrían ocasionar duplicidades en el ejercicio de las potestades tributarias lo que significaba el riesgo de una doble imposición y por tanto generar distorsiones en el comercio y dificultades para un crecimiento económico sostenible. En consecuencia, las EMN demandan de los gobiernos la cooperación para fijar normas internacionales que eviten la doble imposición ocasionada por diferencias presentes entre las normas tributarias internas y las normas internacionales. Por su parte, los gobiernos identificaron la existencia de prácticas evasivas por parte de las grandes empresas que con frecuencia aprovechan estas divergencias para suprimir o reducir considerablemente su tributación (Arenas-Mesa, 2016).

4.12 La evasión tributaria en América Latina y el Caribe

Según estudios realizados por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe CEPAL (2022), la evasión tributaria ha sido y es el principal problema fiscal que se presenta en los países de América Latina y el Caribe. De acuerdo con la entidad, la recaudación de los principales impuestos aplicados a nivel regional y en diferentes niveles de gobierno es significativamente menor a los ingresos potenciales que se podrían obtener si los contribuyentes cumplieran debidamente con sus obligaciones tributarias legalmente establecidas en cada país. En consecuencia, la evasión de impuestos representa una pérdida constante de recursos fiscales para los Estados y una de las principales causas que impactan las finanzas públicas y por tanto las posibilidades de desarrollo de los países de América Latina y el Caribe (CEPAL, 2022).

De hecho, la evasión fiscal se ha considerado como uno de los graves problemas de larga data en la región, y su cuantificación por parte de las agencias o instituciones tributarias ha sido un gran obstáculo para calcular los impactos que genera en la economía de los países Latinoamericanos. Solo desde la primera década de este siglo, se comenzaron a unificar esfuerzos para dar cuenta de la magnitud del problema y alertar a los gobiernos acerca de la necesidad de tomar medidas más eficaces de control, principalmente contra la evasión fiscal por parte de las EMN (Arango, Valencia, & Villa, 2022).

Si bien ha sido difícil cuantificar la magnitud del fenómeno, actualmente se realizan esfuerzos tendientes a sistematizar la información mediante tecnologías y sistemas avanzados de medición para tratar de establecer consensos generales en cuanto a las metodologías más consolidadas que permitan obtener resultados confiables sobre los niveles de evasión y los países más afectados por el fenómeno (CEPAL, 2022).

Igualmente, se están presentando reformas y medidas administrativas en muchos países, enfocadas a combatir las prácticas deliberadas de evasión y elusión tributarias, como la difusión de la facturación electrónica, la adopción de mecanismos de recaudación automática, el tratamiento segmentado de los distintos contribuyentes, el cruce de información (doméstica e internacional) para hacer más eficaces los sistemas de recaudo y garantizar mayor transparencia tributaria en la región (Gómez-Sabaíni & Morán, 2013).

De otro lado, ante el crecimiento exponencial que está teniendo el comercio internacional y la intensificación de las operaciones globales de las grandes EMN se ha percibido en los encuentros de mandatarios regionales, la necesidad de adoptar medidas que trasciendan las fronteras geográficas, dadas las dimensiones que están cobrando los mecanismos de evasión y elusión de impuestos que se traducen en cuantiosas pérdidas de ingresos tributarios (Gómez-Sabaíni & Morán, 2013).

Son medidas que intentan integrar de manera coherente el sistema tributario en su conjunto, aunque se requieren mayores acciones enfocadas a la eficiencia y equidad distributiva, combatir la corrupción administrativa que desincentiva el cumplimiento voluntario, y mayores acciones conjuntas entre los países para cerrar la brecha que propicia la elusión y evasión fiscal entre los contribuyentes de los países Latinoamericanos (Temístocles, 2025).

De acuerdo con la CEPAL, la tributación es un mecanismo esencial para la apropiación de los recursos económicos que se requieren en América Latina y el Caribe para la implementación de políticas públicas en el marco de la Agenda 2030 del Desarrollo Sostenible. En tal sentido, realiza recomendaciones a los países de la región entre las que figuran realizar mayores esfuerzos para incrementar el recaudo de impuestos mediante reformas significativas en el diseño de sus respectivas políticas fiscales, e implementar innovaciones para garantizar una mayor eficacia y transparencia tributaria en el hemisferio. Además, se recomienda invertir más en recursos humanos y tecnologías de la información para fortalecer la capacidad operativa de las autoridades tributarias

y de control fiscal, así como incentivar mediante estrategias educativas el debido cumplimiento de parte de los obligados tributarios de sus respectivas cargas fiscales (CEPAL, 2022).

Tabla 2

América Latina y el Caribe: estrategia actual para abordar el fenómeno de la evasión tributaria.

Cuantificación de la evasión tributaria como herramienta de diagnóstico • Elaboración y consolidación de metodologías (ascendentes y descendentes) • Incorporación de prácticas consolidadas en países desarrollados • Ampliación de las estimaciones a los principales impuestos • Institucionalización de los estudios y búsqueda de consensos metodológicos		
Enfoque Nacional • Masificación de la factura electrónica • Segmentación de contribuyentes • Regímenes simplificados para pequeños contribuyentes • Retenciones en la fuente • Automatización de las operaciones de registro • Cruces de información • Facilitación del cumplimiento a través de medios digitales	TIC Economía Digital Oportunidades desafíos	Enfoque Internacional • Medidas unilaterales: Precios de transferencia, Normativa antiabuso, control de activos en el exterior. • Medidas de cooperación: intercambio de información tributaria automática. • Articular acciones en el marco BEPS • Pilares 1 y 2 de la OCDE.
Coherencia integral del sistema tributario Base fundamental de financiamiento de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible		• Fortalecimiento del nivel de recursos disponibles. • Fortalecimiento del ISR personal • Racionalización y evaluación de gastos tributarios • Evitar distorsiones en consumo y producción. • Priorizar la equidad vertical y horizontal • Simplicidad en el diseño de impuestos

Nota: La estrategia actual para abordar el fenómeno de la evasión tributaria parte de una cuantificación de la evasión tributaria como herramienta de diagnóstico, recomienda un enfoque nacional e internacional con indicaciones puntuales, y una coherencia integral del sistema tributario como base fundamental de financiamiento de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Fuente: Comisión Económica Para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2022).

5 Metodología

Enfoque: cualitativo. La metodología utilizada en esta investigación de enfoque cualitativo se basa en revisión documental, que proporcionará una comprensión profunda y detallada de resultados y conclusiones obtenidos, con respecto al proceso de adopción de las Cláusulas del BEPS para combatir la evasión de impuestos por parte de las empresas multinacionales que operan en Colombia.

Tipo De Estudio: Descriptivo, estableciendo las características de los sistemas tributarios de los países objeto de estudio (Galán, 2024).

Método: análisis documental

Combinación de los métodos deductivos e inductivos, para el análisis de la información, tanto local como internacional (Hernández, Fernández, & Baptista, 2004). Esta investigación se realiza a partir de un análisis documental basado en el estudio publicado por la OCDE de las principales problemáticas económicas, sociales y estructurales de Colombia, las 15 acciones contenidas en el proyecto BEPS, las reformas tributarias de los últimos años, los convenios de doble imposición que se encuentran firmados actualmente, los tratados internacionales y el análisis de los indicadores dado por la OCDE dentro del plan de acción BEPS (OCDE, 2015), enfocado principalmente al comportamiento de las EMN en Colombia y el exterior.

El método empleado para evaluar el cumplimiento de las cláusulas BEPS que buscan corregir la distorsiones económicas y fiscales ocasionadas por los vacíos normativos de los países vinculados es el seguimiento de indicadores que reflejan las deficiencias que se presentan en tributación en una jurisdicción específica. Estos indicadores se originan en múltiples fuentes de datos proporcionados por los países miembros de la OCDE, donde se utilizan distintos métodos para cuantificar y analizar las prácticas que llevan a no tributar correctamente o generar planes agresivos de tributación fiscal, que benefician a las EMN. Estos indicadores desarrollados deben utilizarse de forma conjunta, puesto que ninguno de ellos de forma individual sería capaz de ofrecer una visión completa de la existencia y magnitud de las BEPS (OCDE, 2020).

Técnicas de análisis de la información

Información de tipo indirecto. Diseño bibliográfico de textos de tributación internacional, la constitución política de Colombia, las reformas legislativas tributarias aprobadas desde el año 2012, y publicaciones nacionales e internacionales.

Para el desarrollo del primer objetivo se analizarán distintos textos de tributación internacional dando prioridad a los documentos de la OCDE y del G/20 que describen los mecanismos clave de BEPS utilizados por las EMN, así como los estudios acerca de la planificación fiscal y cooperación tributaria internacional. Comprende además documentos de otros países que apliquen BEPS; tesis, artículos, análisis de las diferentes bases de datos y repositorios universitarios.

Para determinar el avance en el proceso de adopción del plan de acción BEPS de Colombia, (Objetivo 2) se abordarán estudios sobre el sistema tributario colombiano y los desafíos del país en competitividad fiscal. Se analizará la implementación del plan de acción BEPS en Colombia y la evasión de impuestos de las EMN. Igualmente, se abordarán estudios sobre el impacto tributario en Colombia con la implementación del proyecto BEPS; tributación de las EMN en América Latina y en Colombia teniendo en cuenta la justicia tributaria y transparencia fiscal.

En desarrollo del tercer objetivo, se abordarán análisis sobre las implicaciones de la adhesión de Colombia a la OCDE, y los resultados obtenidos hasta ahora de la implementación del plan de Acción BEPS en el país y su efecto en combatir la evasión de impuestos de las EMN. Asimismo, se abordarán estudios sobre los beneficios, desafíos y limitaciones de la adopción de las cláusulas BEPS.

Se procederá a la comparación de fuentes nacionales e internacionales, con el fin de identificar los vacíos normativos, los cambios producidos en las distintas reformas tributarias para adoptar las cláusulas BEPS y determinar los desafíos y limitaciones que se presentan en el país para controlar la evasión de impuestos por parte de las EMN.

6 Resultados

El presente capítulo presenta los resultados de la investigación y el logro de los objetivos. Se describen las estrategias de planificación fiscal que las cláusulas del BEPS buscan atender, incluyendo los mecanismos clave de BEPS utilizados por las EMN, qué es la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como otras estrategias incluidos los precios de transferencia abusivos y la manipulación de transacciones intragrupo, la utilización de entidades híbridas, estrategias relacionadas con la propiedad intelectual IP, la manipulación del estados de

establecimiento permanente EP, el abuso de convenios fiscales, y las consecuencias de BEPS a nivel nacional e internacional, así como sus efectos en la inversión y el crecimiento económico de los países.

Posteriormente se describen las 15 acciones clave del Plan BEPS, y el enfoque de los dos pilares para la economía digital, así como los avances en el proceso de adopción de dicho plan que ha tenido Colombia para garantizar la transparencia fiscal y combatir la evasión fiscal por parte de las EMN. Finalmente se presentan los beneficios, desafíos y limitaciones de la adopción de las cláusulas BEPS, la respectiva discusión y las recomendaciones que se realizan.

6.1 Estrategias de planificación fiscal agresiva que las cláusulas del BEPS buscan atender, para contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Objetivo 1)

Para la exposición de estas estrategias de planificación fiscal que utilizan los contribuyentes y las grandes empresas, se explican cuáles son los mecanismos clave de BEPS utilizados por las EMN, sus consecuencias a nivel global y nacional, el impacto en la recaudación fiscal, y sus efectos en la inversión y el crecimiento económico.

6.1.1 Mecanismos Clave de BEPS Utilizados por Empresas Multinacionales

Las empresas multinacionales (EMN) emplean una variedad de estrategias agresivas cada vez más sofisticadas para reducir su carga impositiva global, explotando las diferencias y vacíos en las normativas fiscales de distintos países. Estos mecanismos se centran en la manipulación de transacciones intragrupo, la manipulación de los precios de comercio internacional, o la explotación de asimetrías fiscales como mecanismo para reducir el ingreso gravable en el país de origen. Están además, la reestructuración de negocios que implican transferencias de funciones, activos y riesgos entre subsidiarias localizadas en distintos países; el comercio de productos o servicios desde el exterior mediante un comisionista evadiendo así la figura del Establecimiento Permanente (EP), la venta de productos desde el exterior mediante una empresa comercializadora distinta residente en un país de baja imposición y la prestación de servicios entre filiales de la misma compañía y de servicios empresariales desde las casas matrices o de un tercer país a sus filiales, entre otros.

6.1.1.1 La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)

Las acciones que ocasionan BEPS son un conjunto de estrategias de planificación fiscal que utilizan las EMN para eludir el pago de impuestos. Aprovechan las diferencias y lagunas en las normativas fiscales internacionales para transferir sus beneficios a jurisdicciones con impuestos bajos o nulos, erosionando así la base imponible en los países donde se genera la actividad económica real. Estas prácticas constituyen en la actualidad una de las principales causas de riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria de los estados miembros y no miembros de la OCDE (OCDE, 2013)

La OCDE y el G20 han definido estas estrategias como el aprovechamiento de "lagunas y desajustes en las normas tributarias". Es fundamental comprender que, si bien algunas de estas tácticas pueden ser ilegales, la gran mayoría opera dentro de los límites de la ley vigente, explotando las diferencias y las inconsistencias entre los diversos sistemas fiscales nacionales (Arévalo, 2016).

La problemática central reside en la reducción de la carga impositiva global de las EMN, lo que se traduce en amplias pérdidas de ingresos fiscales para los estados. Esto no solo afecta directamente la capacidad de los gobiernos para financiar servicios públicos, sino que también socava la equidad y la integridad de los sistemas fiscales, ya que las empresas que operan a nivel transfronterizo pueden obtener una ventaja competitiva injusta sobre las empresas domésticas que no tienen las mismas oportunidades de planificación fiscal (Hanappi & Whyman, 2023).

La naturaleza de estas tácticas, al no ser intrínsecamente ilegales, representa un desafío fundamental para la política fiscal. Si las estrategias BEPS fueran simplemente actos de evasión fiscal directa, la solución se centraría principalmente en la aplicación de la ley y la persecución de los infractores. Sin embargo, al tratarse de una "planificación fiscal agresiva" que explota vacíos legales y la falta de coherencia en el marco internacional, la respuesta necesaria va más allá de la mera aplicación. Requiere una reforma estructural de las normas fiscales internacionales, una "refundación" o la "inauguración de una nueva era" del derecho tributario internacional. Esto explica por qué el proyecto BEPS de la OCDE/G20 se ha centrado en "cerrar lagunas" y "diseñar nuevos estándares internacionales" para mitigar estas prácticas, en lugar de limitarse a perseguir a los infractores. La solución a BEPS es, por tanto, fundamentalmente legislativa y de coordinación

internacional, buscando redefinir lo que es "aceptable" en la planificación fiscal transfronteriza (OCDE/G20, 2022).

Existen distintas formas de erosionar las bases imponibles dentro de cada jurisdicción siendo el traslado de beneficios al exterior una de las más comunes empleadas por las empresas. El BEPS se logra a través de diversas prácticas de planificación fiscal agresiva, que, aunque no siempre son ilegales, están diseñadas para minimizar la carga tributaria. Algunas de las formas más comunes son:

6.1.1.2 Precios de transferencia abusivos y manipulación de transacciones intragrupo

Los precios de transferencia se refieren a los valores asignados a los bienes, servicios, derechos de propiedad intelectual e intereses transferidos entre diferentes entidades relacionadas que forman parte de un mismo grupo multinacional, pero que están ubicadas en distintas jurisdicciones fiscales. Las EMN pueden manipular estos precios para desviar artificialmente los beneficios a jurisdicciones con regímenes fiscales más favorables, reduciendo así su base imponible en países con alta tributación y acumulando ganancias en aquellos con baja o nula imposición (Gómez, Chica, & López, 2024).

Otro mecanismo es que las empresas de un mismo grupo multinacional se venden bienes, servicios o activos intangibles (como patentes y marcas) entre sí a precios que no son de mercado. Por ejemplo, una filial en un país con altos impuestos "paga" una cantidad excesiva por el uso de una patente a otra filial en un paraíso fiscal, reduciendo sus beneficios y trasladándolos a una jurisdicción de baja tributación.

El objetivo de esta manipulación es eludir el "principio de libre competencia" o "*arm's length principle*", que es la piedra angular de la fiscalidad internacional en esta materia. Este principio exige que las transacciones entre partes vinculadas se valoren como si hubieran sido realizadas entre partes independientes bajo condiciones de mercado similares. Las EMN pueden, por ejemplo, sobrevalorar los costos de bienes o servicios comprados a una filial en un paraíso fiscal, o subvalorar los ingresos por ventas a una filial en una jurisdicción de alta tributación, logrando así el traslado de beneficios (Becerra, Rosales, & Gutiérrez, 2023).

En respuesta a estas prácticas, el Plan de Acción BEPS de la OCDE/G20 ha dedicado esfuerzos significativos. Las **Acciones 8, 9 y 10** se centran en asegurar que los resultados de los

precios de transferencia estén en línea con la creación de valor económico. Estas acciones buscan alinear la imposición con las actividades productivas esenciales y restaurar los beneficios pretendidos por los estándares internacionales.

Además, la **Acción 13** del Plan BEPS se enfoca en mejorar la documentación de precios de transferencia, exigiendo a las EMN una imagen más completa de sus operaciones globales. Esto incluye la presentación de un "archivo maestro" (con información global), un "archivo local" (para cada país) y un "informe país por país" (*Country-by-Country Report - CBCR*). El CBCR, aplicable a grupos con una facturación global superior a 750 millones de euros, permite a las administraciones tributarias evaluar los riesgos de BEPS y es un instrumento clave para aumentar la transparencia y garantizar el cumplimiento de las leyes fiscales.

La elusión fiscal en precios de transferencia es un campo de constante evolución. La posibilidad de que tanto los contribuyentes como las autoridades fiscales realicen ajustes a los precios de transferencia, con el contribuyente buscando su "cuartil preferido" y la autoridad fiscal apuntando a la "mediana" del rango de mercado, ilustra una "zona gris" inherente a estas valoraciones. Esta flexibilidad es un terreno fértil para la optimización fiscal por parte de las EMN, que buscan "optimizar sus estructuras de costos y maximizar sus beneficios" (López, 2024).

La necesidad de clarificar las normas de precios de transferencia en áreas como los intangibles y el hecho de que las reglas de Empresas Extranjeras Controladas (CFC) "suplementen" las reglas de precios de transferencia demuestran que las EMN están continuamente buscando nuevas vías de elusión, lo que obliga a las regulaciones a adaptarse de manera constante. Esta dinámica de "gato y ratón" subraya la complejidad y la naturaleza perpetua de la lucha contra la manipulación de precios de transferencia (Sánchez, 2023).

6.1.1.3 Deducción Excesiva de Intereses y Otros Pagos Financieros

La deducción de intereses es una técnica común y eficaz para el traslado de beneficios, que permite a las EMN generar deducciones intragrupo excesivas y explotar las diferencias en el tratamiento fiscal de la deuda y el capital entre jurisdicciones (CIAT, 2017). Una forma habitual de llevar a cabo esta práctica es a través de préstamos intragrupo. Una filial en un país con una alta tasa impositiva puede solicitar préstamos a una entidad relacionada ubicada en una jurisdicción de baja tributación. Los intereses pagados por la filial se deducen de su base imponible local,

reduciendo su obligación fiscal. Por otro lado, los intereses recibidos por la entidad en la jurisdicción de baja tributación pueden ser gravados a una tasa mínima o incluso nula (Piedras, 2022).

La facilidad con la que se pueden implementar estas estructuras es notable. Los préstamos intragrupo son "particularmente simples de usar" y "pueden crearse con un movimiento de pluma o pulsación de tecla", ya que no requieren la intervención de terceros. Esta sencillez los convierte en una de las herramientas BEPS más accesibles y, por ende, más utilizadas por las multinacionales (OCDE, 2023).

La simplicidad y eficacia de la deuda intragrupo como herramienta BEPS representa un riesgo significativo para la recaudación fiscal. La facilidad con la que se puede generar una deducción artificial subraya la necesidad de reglas claras y estandarizadas para contrarrestar esta práctica. La implementación de límites basados en el EBITDA, como los propuestos por la Acción 4, busca vincular la deducibilidad de intereses a la capacidad económica real de la empresa en la jurisdicción, asegurando que las deducciones reflejen la sustancia económica de las operaciones y no sean meramente un mecanismo de traslado de beneficios (OCDE, 2023).

6.1.1.4 Utilización de entidades híbridas y explotación de asimetrías fiscales

Los mecanismos híbridos constituyen una técnica de BEPS que explota las diferencias en el tratamiento fiscal de una misma entidad o instrumento cuando se aplica en diferentes jurisdicciones. El objetivo de estas estructuras es lograr una menor carga impositiva o, en muchos casos, la no tributación de ciertas rentas. Se usan entidades que son tratadas de manera diferente por las legislaciones fiscales de distintos países, lo que permite la *doble no imposición* (los ingresos no se gravan en ninguna de las jurisdicciones). Los efectos adversos más comunes de los acuerdos híbridos son la "doble deducción" (un mismo gasto es deducible en dos jurisdicciones diferentes) y la "deducción con no inclusión correlativa" (un pago es deducible en una jurisdicción, pero no se grava como ingreso en la jurisdicción de la contraparte) (Zorro, 2019).

Estos acuerdos se distinguen por dos elementos clave: la "pluralidad de entidades" involucradas, que pueden incluir establecimientos permanentes, y la "internacionalidad del instrumento híbrido", lo que significa que las entidades deben residir en diferentes jurisdicciones, extendiendo los efectos del híbrido a través de múltiples países. Los efectos fiscales negativos

surgen directamente de un tratamiento normativo diferente del instrumento o entidad híbrida por parte de las dos o más jurisdicciones implicadas. Las figuras utilizadas para crear estas asimetrías pueden variar, incluyendo instrumentos financieros, entidades fiscalmente transparentes, préstamos o diversas transacciones legales (OCDE, 2024).

La **Acción 2** del Plan BEPS se ha centrado específicamente en neutralizar los efectos de estos mecanismos híbridos. Para ello, se han propuesto recomendaciones para reglas domésticas, que incluyen una "regla primaria" (por ejemplo, negar la deducción en el país pagador) y una "regla defensiva" (por ejemplo, incluir el pago en la base imponible del perceptor si la regla primaria no se aplica). También se han desarrollado disposiciones modelo para tratados fiscales, con el fin de eliminar el beneficio fiscal derivado de un desajuste que resulte en doble no imposición (OCDE, 2023).

La complejidad inherente a los mecanismos híbridos, que no se basan en la ocultación sino en la explotación de las diferencias normativas entre jurisdicciones, revela la sofisticación de la elusión fiscal moderna a través de la ingeniería financiera y legal (Tax Justice Network, 2021). La necesidad de implementar "reglas primarias y defensivas" para contrarrestar estos esquemas subraya que la solución no es una simple prohibición, sino una intrincada armonización o la creación de normas que "neutralicen" los efectos de estas asimetrías. Esto, a su vez, exige un nivel de coordinación internacional sin precedentes. La **Acción 2** es un ejemplo claro de cómo el proyecto BEPS busca la "coherencia en la imposición sobre sociedades a nivel internacional", reconociendo que la falta de armonización crea oportunidades para la elusión y que la respuesta debe ser sistémica.

6.1.1.5 Estrategias Relacionadas con la Propiedad Intelectual (IP)

El uso de activos intangibles, como marcas, patentes, derechos de autor, algoritmos y *software*, se ha convertido en una de las principales vías para el traslado artificial de beneficios en la economía moderna. La creciente dependencia de los negocios modernos de estos bienes intangibles ha generado un riesgo significativo de BEPS a través de su transferencia y explotación (Gómez, Chica, & López, 2024).

La forma en que se realiza esta estrategia implica que las EMN transfieran la propiedad legal de estos intangibles a filiales ubicadas en jurisdicciones de baja o nula tributación, a menudo

denominadas "cajas de efectivo" (*cash boxes*) o empresas de licencias y patentes. Una vez que la propiedad intelectual reside en estas jurisdicciones de baja tributación, la filial puede cobrar regalías o tarifas de licencia a otras entidades del grupo ubicadas en jurisdicciones con tasas impositivas más altas. Estos pagos reducen la base imponible en los países de alta tributación y acumulan beneficios en el paraíso fiscal, donde las tarifas por la explotación de la IP pueden estar exentas o sujetas a una tasa mínima (Bohórquez, 2020).

El traslado artificial de beneficios a través de intangibles es un desafío complejo, ya que la valoración de activos como el algoritmo de Google o la receta del *Frappuccino de Starbucks* es inherentemente subjetiva y difícil de determinar con un "valor justo". Además, la naturaleza intangible de estos activos significa que no tienen una ubicación física clara, lo que facilita su "movilidad" fiscal. La capacidad de las empresas de la economía digital para concentrar funciones de producción digital (*software*, infraestructura, contenidos) en jurisdicciones convenientes, aunque distintas de donde se realizan las ventas, amplifica la efectividad de estas estrategias BEPS (OCDE, 2023).

En respuesta a estas prácticas, el Plan de Acción BEPS ha implementado medidas específicas. **La Acción 5**, que aborda las prácticas fiscales perniciosas, exige la revisión y el monitoreo de los regímenes preferenciales de propiedad intelectual (como las "*patent boxes*"). Se ha introducido el enfoque de "nexo", que vincula los incentivos fiscales a la actividad sustancial de investigación y desarrollo que genera la IP, con el fin de evitar que estos regímenes se utilicen para proteger ingresos no relacionados con la innovación real. Además, las **Acciones 8, 9 y 10** se centran en los intangibles, los riesgos y el capital para asegurar que la tributación se alinee con la creación de valor y la actividad económica subyacente. El consenso internacional es que el "traslado artificial de beneficios a jurisdicciones de nula o baja tributación (mediante por ejemplo los '*cash boxes*') no puede ser tolerado". Sin embargo, la dificultad para valorar y gravar los intangibles en la economía digital sigue siendo un desafío fundamental, ya que la falta de presencia física clara y la subjetividad en su valoración justa facilitan el traslado de beneficios (Algecira & Miranda, 2017).

6.1.1.6 Evitación Artificial del Estatus de Establecimiento Permanente (EP)

Las empresas multinacionales (EMN) emplean diversas técnicas para evitar inapropiadamente la condición de "establecimiento permanente" (EP) en una jurisdicción. Un EP

es una presencia física o un agente dependiente que, según los tratados fiscales, activa la obligación de una empresa extranjera de pagar impuestos en un país determinado. Al eludir este estatus, las EMN pueden operar y generar ingresos significativos en un país sin estar sujetas a su impuesto sobre sociedades, independientemente de dónde se realicen las actividades comerciales esenciales (OCDE, 2015).

Estas técnicas pueden incluir la fragmentación de operaciones para no alcanzar los umbrales de presencia física definidos en los tratados, o el uso de agentes comisionistas o distribuidores que, según la interpretación de las normas, no constituyen un EP. La brecha entre la actividad económica y la presencia fiscal tradicional se ha amplificado con la digitalización, permitiendo a las EMN tener una gran huella económica sin una huella física correspondiente. Esto significa que la creación de valor puede ocurrir en un lugar sin que la empresa tenga una "presencia física" que desencadene la obligación tributaria (Blanco, 2018).

La **Acción 7** del Plan BEPS aborda específicamente la prevención de la evitación artificial del estatus de EP. Para ello, se ha adaptado el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para contrarrestar estas técnicas, por ejemplo, ampliando la definición de agente dependiente y limitando las exenciones para ciertas actividades específicas. Esta acción está estrechamente vinculada al desarrollo de un instrumento multilateral (**Acción 15**), que permite modificar rápidamente las disposiciones de los tratados fiscales bilaterales existentes para incorporar las medidas anti-BEPS de manera eficiente y consistente a nivel global. La respuesta BEPS busca cerrar esta brecha redefiniendo el concepto de EP para capturar la realidad económica, lo que implica un cambio fundamental en los principios de tributación internacional que históricamente se basaban en la territorialidad física (OCDE, 2015).

6.1.1.7 Abuso de Convenios Fiscales (Treaty Shopping)

El "*treaty shopping*" (la búsqueda del tratado más favorable) es una estrategia de planificación fiscal agresiva en la que las EMN explotan la red de tratados fiscales bilaterales para reducir su carga impositiva global. Esta práctica implica que una empresa establece una entidad en un tercer país, no necesariamente el de su actividad económica principal, con el único o principal propósito de beneficiarse de un tratado fiscal favorable entre ese tercer país y el país donde se genera la renta. De este modo, la empresa accede a tasas reducidas de retención o exenciones que

no estarían disponibles si la transacción se realizara directamente entre los países de origen y destino de la renta (Sánchez, 2023).

Esta estrategia socava la soberanía fiscal de los países, ya que los beneficios de los tratados, diseñados para evitar la doble imposición y fomentar el comercio legítimo, son utilizados para lograr una doble no imposición o una tributación mínima (Sánchez, 2023). Esto priva a los países de la recaudación fiscal a la que tendrían derecho.

La **Acción 6** del Plan BEPS se ha desarrollado específicamente para prevenir el abuso de convenios fiscales. Esta acción establece estándares mínimos y reglas antiabuso que deben incluirse en los tratados fiscales. Las medidas clave son la "cláusula de limitación de beneficios" (*Limitations on Benefits* - LOB), que restringe el acceso a los beneficios del tratado a entidades que cumplen ciertos criterios de sustancia, y la "prueba del propósito principal" (*Principal Purpose Test* - PPT), que deniega los beneficios del tratado si se determina que la obtención de dichos beneficios fue uno de los propósitos principales de un acuerdo o transacción (OCDE, 2015).

La interconexión de las estrategias de elusión fiscal es evidente en el abuso de convenios. Las EMN no suelen operar con una única técnica aislada, sino que a menudo combinan el "*treaty shopping*" con otros mecanismos de BEPS para maximizar sus ventajas fiscales. Esta interconexión implica que las soluciones deben ser coordinadas y complementarias. Un enfoque aislado para una sola técnica podría ser fácilmente eludido si otras lagunas permanecen abiertas. Por ello, la Acción 6 está intrínsecamente conectada con el desarrollo de un instrumento multilateral (Acción 15), que ofrece un marco eficiente para implementar las medidas antiabuso en la vasta red de tratados fiscales bilaterales, garantizando una mayor coherencia y rapidez en la respuesta global.

6.1.2 Ejemplos representativos de estrategias BEPS por las EMN

Es de resaltar la notable capacidad de las EMN y sus asesores fiscales para adaptarse y encontrar nuevas lagunas o interpretaciones favorables de las normas. Esto implica una constante "carrera armamentista" entre los planificadores fiscales y las administraciones tributarias. Esta adaptabilidad subraya que la lucha contra BEPS no es un evento único, sino un proceso continuo de monitoreo, adaptación y reforma de las normativas fiscales internacionales, lo que justifica iniciativas como BEPS 2.0.

La recurrencia de Irlanda en Europa o Panamá en América Latina como destino clave para estas estrategias pone de manifiesto el papel de ciertas jurisdicciones en facilitar la elusión, incluso si estas niegan ser "paraísos fiscales corporativos". La necesidad de que los "centros BEPS" (*Conduit OFCs*) cuenten con tratados fiscales bilaterales extensos para que sus herramientas sean aceptadas, y el esfuerzo por "ocultar el hecho de que las tasas fiscales efectivas pagadas por las multinacionales en su jurisdicción son cercanas a cero por ciento", revelan una capa adicional de complejidad y desafío en la implementación de la transparencia (Herrera, 2022).

Diversas empresas multinacionales de renombre han sido objeto de un intenso escrutinio público y de investigaciones por parte de las autoridades fiscales debido a sus estrategias de planificación fiscal agresiva, las cuales a menudo se enmarcan en las prácticas BEPS. Varias empresas han sido objeto de investigaciones directas por parte de la Comisión Europea por posibles ayudas estatales ilegales a través de resoluciones fiscales favorables:

- **Starbucks:** Investigada por sus acuerdos de compra de granos de café en Suiza y tostado en Países Bajos, así como por el pago de regalías a otra entidad del grupo por el uso de la marca Starbucks.
- **Amazon:** Investigada por resoluciones fiscales favorables obtenidas de Luxemburgo.
- **Apple:** Investigada por resoluciones fiscales favorables de Irlanda.
- **Fiat Finance and Trade y McDonald's:** También investigadas por resoluciones fiscales favorables de Luxemburgo.

Estos casos ilustran la aplicación práctica y la evolución de las técnicas descritas. La tabla 2 muestra los casos notorios de estrategias BEPS y las empresas asociadas:

Tabla 3

Ejemplos representativos de estrategias BEPS y empresas asociadas

Estrategia BEPS	Descripción Breve	Empresas Asociadas (Ejemplos)	Jurisdicciones Clave Involucradas	Efecto Principal	Fiscal
Double Irish	Esquema que utiliza dos empresas irlandesas y una holandesa para	Apple, Google, Facebook	Irlanda, Países Bajos, paraísos fiscales	Protección de ingresos estadounidenses de impuestos, acumulación de	de

	desviar beneficios a paraísos fiscales, evitando impuestos en EE. UU. e Irlanda.			ganancias offshore.
Single Malt	Intento de replicar el "Double Irish" después de su inviabilidad, usando tratados fiscales específicos de Irlanda con otros países.	Microsoft, Allergan	Irlanda, Malta, Emiratos Árabes Unidos	Tasa fiscal efectiva inferior al 1%.
Capital Allowances for Intangible Assets	Régimen irlandés que permite deducciones por activos intangibles, resultando en una tributación muy baja de la IP.	Apple, Accenture	Irlanda	Tasa fiscal efectiva del 0-3% sobre ingresos de IP.
Corporate Tax Inversions	Traslado de la sede fiscal de una empresa a una jurisdicción de baja tributación.	Caterpillar Inc.	Suiza	Reducción significativa de la tasa fiscal efectiva global.
Securitization SPVs	Uso de vehículos de titulización para crear estructuras de préstamos artificiales complejas y difíciles de rastrear.	Empresas no especificadas (mencionado en contexto de instituciones rusas sancionadas)	Múltiples jurisdicciones	Elusión fiscal, posible lavado de dinero.
Manipulación de Precios de Transferencia (casos de investigación)	Ajuste de precios en transacciones intragrupo para desviar beneficios.	Starbucks, Amazon, Fiat Finance and Trade, McDonald's	Países Bajos, Luxemburgo, Irlanda	Reducción de base imponible en países de alta tributación.

Fuente: OCDE (2015).

Esta tabla es valiosa porque proporciona una visión clara y concisa de la diversidad de estrategias BEPS y las empresas que las han utilizado. Al sintetizar la información de los

numerosos ejemplos, permite a los lectores comprender rápidamente cómo se aplican estos complejos mecanismos en la práctica y qué empresas de alto perfil han estado involucradas. Facilita la comparación entre las diferentes estrategias y resalta los patrones geográficos de la elusión fiscal, reforzando la magnitud y la relevancia del problema a nivel global.

6.1.3 Consecuencias de BEPS a Nivel Global y Nacional

Las prácticas BEPS tienen repercusiones significativas que van más allá de la mera pérdida de ingresos fiscales, afectando la equidad, la competencia y la confianza en los sistemas tributarios globales. A continuación, se detallan las principales consecuencias de estas prácticas a nivel global.

6.1.3.1 Impacto en la Recaudación Fiscal y los Servicios Públicos

La consecuencia más directa y cuantificable de BEPS es la considerable pérdida de ingresos fiscales para los gobiernos de todo el mundo. La OCDE estima que estas prácticas cuestan a las naciones entre 100 mil y 240 mil millones de dólares en ingresos perdidos anualmente, lo que representa entre el 4% y el 10% de la recaudación global del Impuesto de Sociedades (OCDE/G20, 2021). Esta cifra representa un drenaje masivo de recursos que, de otro modo, estarían disponibles para financiar programas gubernamentales y servicios públicos esenciales.

La disminución de los ingresos fiscales debido a BEPS genera restricciones presupuestarias significativas y puede conducir a recortes en áreas vitales como la salud, la educación, la infraestructura y la seguridad social. Este impacto es particularmente grave para los países en desarrollo, que se ven desproporcionadamente afectados por esta práctica. Su mayor dependencia del impuesto sobre la renta de las empresas multinacionales significa que las pérdidas de ingresos por BEPS tienen un efecto amplificado en su capacidad para financiar servicios públicos y programas de desarrollo (Hori, Maebayashi, & Morimoto, 2023).

El hecho de que BEPS perjudique más a los países en desarrollo, que ya tienen una mayor dependencia de los impuestos corporativos, implica una exacerbación de las desigualdades económicas globales. Si estas naciones pierden una proporción mayor de sus ingresos fiscales potenciales, su capacidad para invertir en infraestructura crítica, educación de calidad y sistemas de salud robustos se ve comprometida, lo que puede perpetuar ciclos de pobreza y subdesarrollo. Esto transforma la lucha contra BEPS de una cuestión puramente técnica de eficiencia fiscal a un

imperativo de justicia distributiva a nivel internacional, haciendo de la agenda BEPS un componente crítico de la política de desarrollo global (OCDE/G20, 2023).

6.1.3.2 Distorsión de la Competencia y Asignación Ineficiente de Recursos

Las prácticas BEPS no solo erosionan las bases fiscales, sino que también distorsionan la competencia en el mercado global. Las empresas multinacionales que emplean estas estrategias obtienen una ventaja competitiva injusta sobre las empresas domésticas. Las compañías que operan exclusivamente a nivel nacional no tienen la misma capacidad o las mismas oportunidades para explotar las lagunas fiscales transfronterizas o para trasladar artificialmente sus beneficios a jurisdicciones de baja tributación. Esto las coloca en una desventaja significativa frente a las EMN, que pueden operar con una carga fiscal artificialmente baja (Tax Justice Network, 2021).

Esta distorsión de la competencia no solo es inequitativa, sino que también puede conducir a una asignación ineficiente de recursos a nivel global. Las empresas pueden tomar decisiones de inversión y localización de actividades basándose en consideraciones fiscales, en lugar de en la eficiencia económica real o en la ubicación óptima para la creación de valor. Por ejemplo, una empresa podría optar por establecer una unidad de producción en una jurisdicción fiscalmente ventajosa, incluso si no es la ubicación más eficiente desde una perspectiva operativa, simplemente para beneficiarse de tasas impositivas más bajas (CIAT, 2017). Esto desvía recursos (capital, talento, tecnología) de actividades productivas hacia la planificación fiscal, lo que puede inhibir la innovación y el crecimiento económico a largo plazo. La existencia de un "efecto distorsionador en la competencia entre grandes multinacionales y compañías domésticas" y el hecho de que las EMN puedan "obtener una ventaja competitiva sobre las empresas que operan a nivel nacional" subraya que BEPS no es solo un problema de ingresos, sino que crea un "terreno de juego desnivelado" que afecta la dinámica del mercado y la inversión. La promoción de una "competición fiscal libre y justa" es, en esencia, un intento de restaurar la eficiencia y la equidad del mercado global (Sánchez, 2023).

6.1.3.3 Erosión de la Confianza Pública y la Legitimidad del Sistema Fiscal

Más allá de las implicaciones económicas directas, las estrategias BEPS tienen una profunda "vertiente moral" que afecta la confianza pública y la legitimidad de los sistemas fiscales.

La percepción generalizada de que las grandes corporaciones multinacionales no están pagando su "parte justa" de impuestos socava la fe de los ciudadanos en la justicia y equidad del sistema tributario. Esta erosión de la confianza puede tener consecuencias graves, incluyendo malestar social, inestabilidad política y, en un contexto más amplio, una disminución del cumplimiento voluntario por parte de todos los contribuyentes (Vargas, 2022). Si los ciudadanos perciben que el sistema es injusto para ellos mientras las grandes empresas eluden sus responsabilidades, la cohesión social y la voluntad de cumplir con las obligaciones fiscales pueden deteriorarse, con implicaciones a largo plazo para la estabilidad fiscal y social de un país.

Es por esto que las estrategias BEPS han atraído una atención y críticas públicas significativas en los últimos años, lo que genera riesgos reputacionales considerables para las empresas involucradas en una planificación fiscal agresiva. El sentimiento público se ha desplazado hacia la exigencia de una mayor responsabilidad social corporativa y un comportamiento ético por parte de las empresas. Aquellas que persisten en estrategias BEPS corren el riesgo de dañar su reputación, enfrentar reacciones negativas de los consumidores (boicots, pérdida de lealtad) y un posible escrutinio regulatorio más estricto. Esta "percepción pública negativa" se convierte en un factor de riesgo significativo para las propias EMN, ya que la legitimidad social de sus operaciones puede verse comprometida. La lucha contra BEPS, por lo tanto, no es solo una cuestión técnica de recaudación, sino una necesidad para mantener la cohesión social, la legitimidad de los gobiernos y la estabilidad de los sistemas fiscales (Saptono, y otros, 2024).

6.1.3.4 Aumento de los Costos de Cumplimiento para Empresas y Administraciones Tributarias

Paradójicamente, una consecuencia crítica de la implementación de las medidas anti-BEPS ha sido el aumento considerable de los costos de cumplimiento, tanto para las administraciones fiscales como para la comunidad empresarial. El proyecto BEPS, con sus 15 acciones, ha sido una respuesta decisiva a problemas reales en la tributación transfronteriza, ofreciendo beneficios, pero también generando costos reales (Vargas, 2022).

Para las empresas multinacionales, la tarea de ensamblar datos en múltiples formatos y para múltiples jurisdicciones es una operación compleja que requiere una inversión significativa de

tiempo y recursos. La necesidad de asegurar la coherencia en la información fiscal entre todas las partes de una empresa en todos sus países de operación se ha vuelto monumental. Esto implica un costo de oportunidad, ya que los profesionales calificados y los recursos financieros que se dedican a estas obligaciones de cumplimiento podrían haber sido invertidos en otras actividades productivas para la empresa o para la economía en general. Un estudio de la *Tax Foundation* reveló que, para grandes empresas estadounidenses, la mayor parte de los costos de personal y no personal en sus departamentos fiscales se destinaban a impuestos internacionales, a pesar de que los impuestos domésticos constituían la mayor parte de los impuestos pagados. Esto ilustra la sustancial carga financiera que la complejidad del cumplimiento BEPS impone a las empresas (Tax Foundation, 2024).

Para las administraciones tributarias, el aumento de la complejidad también se traduce en mayores costos de supervisión y aplicación. Aunque algunas acciones de la OCDE podrían reducir los costos de cumplimiento a largo plazo, exigir demasiados puntos de datos a nivel país por país puede generar un "problema de multiplicación descontrolada" para las EMN con muchas filiales. Este aumento de costos representa una fricción económica: los recursos que podrían dedicarse a la innovación, la producción o la expansión empresarial se desvían hacia la gestión de la complejidad fiscal. Esto sugiere que, si bien BEPS busca recuperar ingresos, su implementación no está exenta de costos económicos, lo que plantea un desafío para la eficiencia global del sistema fiscal (Tax Justice Network, 2021).

6.1.3.5 Efectos en la Inversión y el Crecimiento Económico

La implementación de regulaciones fiscales más estrictas para combatir BEPS puede tener efectos complejos sobre la inversión y el crecimiento económico. Un estudio de 2018 realizado por investigadores del *Fondo Monetario Internacional* (FMI) encontró que las regulaciones de precios de transferencia (TPRs) pueden perjudicar la inversión real en el país que las implementa. Utilizando datos de 27 países entre 2006 y 2014, el estudio concluyó que tales medidas disminuyen la inversión doméstica de las corporaciones multinacionales en más del 11%. Esto se debe a que las TPRs aumentan el costo de capital para una empresa, lo que se traduce en una tasa impositiva corporativa "ajustada por TPR" un 23% más alta para las multinacionales (FMI, 2018).

Sin embargo, el mismo estudio también sugirió que, si bien las TPRs pueden reducir la inversión doméstica, no necesariamente conducen a una disminución de la inversión total del grupo multinacional, sino que pueden implicar una reasignación de la inversión hacia otras jurisdicciones (FMI, 2018). Esto indica que las empresas pueden ajustar sus estrategias de inversión global para optimizar la eficiencia fiscal dentro del nuevo marco regulatorio.

A pesar de estos desafíos, la evidencia sugiere que las medidas anti-BEPS están logrando su objetivo principal de reducir la elusión fiscal. Investigaciones recientes, como la de Kemme & Steiger, indican una disminución significativa en la elusión fiscal de las EMN en el período posterior a 2017. Su análisis de multinacionales europeas mostró que, mientras que entre 2011 y 2017 las empresas lograban una reducción promedio del 4.7-7.8% en sus tasas impositivas efectivas a través de diferencias de beneficios intragrupo, esta cifra se redujo significativamente a 2.2-2.7% a partir de 2018. Además, se ha observado un cambio dramático en los pagos por propiedad intelectual de Irlanda a EE. UU. desde 2021, con un aumento del 2.227% entre el último trimestre de 2017 y el último de 2024, lo que sugiere un alineamiento de los beneficios con la ubicación de la sustancia económica (Kemme, Parikh, & Steigner, 2020).

Existe un equilibrio fundamental entre la lucha contra la elusión fiscal corporativa y el fomento de un entorno empresarial sólido que estimule la inversión y el empleo. Las políticas anti-BEPS, aunque necesarias para la equidad fiscal, pueden tener efectos secundarios no deseados en la inversión. Esto plantea un dilema para los formuladores de políticas: cómo diseñar medidas que sean efectivas para combatir la elusión sin desincentivar la inversión productiva (Kemme, Parikh, & Steigner, 2020). La "estabilidad en la política fiscal" se convierte en un valor crucial, ya que las empresas pueden planificar mejor sus inversiones cuando tienen certeza sobre el código tributario, lo que contribuye a un crecimiento económico más predecible.

6.2 Las acciones de las cláusulas del BEPS contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de las EMN

La magnitud y complejidad de la problemática BEPS exigieron una respuesta internacional coordinada. Liderada por la OCDE y el G20, esta respuesta se ha materializado en un ambicioso plan de acción y, más recientemente, en un enfoque de dos pilares para abordar los desafíos de la

economía digital. A continuación, se describen los dos pilares del Plan de Acción BEPS. El pilar 1.0 contiene las 15 acciones clave y el pilar 2.0 aborda el enfoque para la economía digital.

6.2.1 Plan de Acción BEPS (1.0): Las 15 acciones clave

El Plan de Acción BEPS, iniciado en 2013, fue un proyecto integral que estableció 15 acciones específicas diseñadas para abordar las prácticas de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como los esquemas de planificación fiscal agresiva. Tras dos años de intenso trabajo, los 15 informes finales fueron publicados en octubre de 2015 y respaldados por los líderes del G20 en noviembre de ese mismo año. El objetivo general de estas acciones era aportar más coherencia, sustancia y transparencia al sistema fiscal internacional. Las recomendaciones del plan abarcan desde estándares mínimos que los países deben implementar hasta directrices y la creación de un instrumento multilateral para modificar tratados fiscales bilaterales (OCDE, 2015).

El plan de acción BEPS se orienta básicamente a revisar los actuales estándares fiscales internacionales para adoptar medidas para combatir las prácticas tributarias perniciosas, y corregir las distorsiones económicas y fiscales que se presentan debido a vacíos normativos causados por asimetrías en las normativas de los países participantes.

Entre sus objetivos más importantes, cabe destacar:

- *Cerrar lagunas legales:* Identificar y cerrar las lagunas legales que permiten a las empresas evitar pagar impuestos.
- *Alinear la tributación con la actividad económica:* Asegurar que las empresas paguen impuestos en los países donde generan sus beneficios económicos reales.
- *Crear un marco internacional coherente:* Desarrollar normas internacionales claras y coherentes para evitar la doble imposición y la no imposición.
- *Promover la transparencia:* Aumentar la transparencia en las operaciones transfronterizas para facilitar la detección de prácticas abusivas (OCDE, 2015).

Entre las medidas propuestas se incluyen:

- *Transparencia:* Reforzar la obligación de informar sobre las actividades fiscales de las empresas.

- Precios de transferencia: Asegurar que las transacciones entre partes relacionadas se realicen a precios de mercado.
- Limitación de deducciones: Restringir la deducibilidad de ciertos pagos que puedan trasladar beneficios a otros países.
- Nuevas normas sobre precios de transferencia: Estas normas buscan garantizar que los precios utilizados en las transacciones entre empresas relacionadas reflejen condiciones de mercado y eviten la artificial reducción de beneficios.
- Lucha contra la elusión fiscal a través de entidades híbridas: Estas entidades utilizan las diferencias entre las legislaciones de distintos países para obtener beneficios fiscales indebidos.
- Control de los acuerdos de doble imposición: Se busca evitar que estos acuerdos se utilicen para fines de elusión fiscal.
- Intercambio automático de información: Los países intercambiarán automáticamente información sobre cuentas financieras para evitar la ocultación de ingresos (OCDE, 2015).

El plan se fundamenta en tres principios clave: la coherencia del impuesto sobre sociedades a nivel internacional, la realineación de la tributación con la esencia económica y la creación de valor, y la transparencia junto con la seguridad jurídica y la predictibilidad.

A continuación, se presenta un resumen de las 15 acciones clave del Plan de Acción BEPS:

- **Acción 1: Abordar los desafíos fiscales de la economía digital.**

Esta acción examinó cómo la economía digital exacerba los problemas BEPS y desafía el marco fiscal internacional existente para asegurar que los beneficios se graven donde se crean las actividades económicas y el valor. Aunque evaluó posibles soluciones, no recomendó la adopción de un estándar fiscal internacional especial para la economía digital en ese momento.

La inserción de la economía tradicional a la revolución informática y el uso masivo de las TIC's y redes de comunicación ha traído consigo una gran transformación en el comercio mundial por lo que ahora se habla de una nueva economía en el marco de la globalización e internacionalización de los mercados (Piedras, 2022).

La economía digital se basa en activos intangibles, en el uso masivo de datos y la adopción general de modelos comerciales carentes de una determinación sobre la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor. Es una situación que plantea grandes retos en cuanto a la caracterización de los ingresos y con respecto a los fines impositivos de los países sobre las empresas que añaden valor y obtienen beneficios de sus operaciones mediante el comercio electrónico (Allam et al., 2023).

En efecto, el comercio electrónico (*e-commerce*)-o también denominado la economía digital-, a medida que evoluciona, trae consigo una serie de desafíos para la administración fiscal en el recaudo de impuestos como el IVA o el impuesto sobre la renta. Esto sucede debido a que en muchos casos el proveedor o vendedor de un producto o servicio reside un país distinto al del comprador, lo que ocasiona operaciones comerciales sujetas a dos jurisdicciones diferentes y por tanto colisión entre las administraciones fiscales de dos países, ocasionando dificultades para fiscalizar dichas operaciones, por lo que los contribuyentes pueden omitir declarar el ingreso y evadir el pago de dichos impuestos (Balaunde, 2023).

En algunos casos, las operaciones internacionales de las EMN involucran más de dos jurisdicciones, como cuando se usa un sistema bancario de un país diferente a las partes para realizar el intercambio, o cuando se utilizan plataformas virtuales de otro país para realizar la transacción, lo que impide a la administración fiscal poder acceder a la información o conocer con exactitud las operaciones realizadas, lo que impide realizar un seguimiento de las finanzas utilizadas.

Por tanto, la Acción 1 del Plan BEPS, contiene una serie de medidas para abordar los desafíos fiscales que presenta la economía digital y que se prestan para erosionar la base imponible, como ciertas operaciones relacionadas con suministros digitales a distancia a empresas exentas y suministros digitales a distancia a empresas con establecimientos (Sánchez, 2023).

- **Acción 2: Neutralización de los desajustes derivados de los acuerdos híbridos**

Con frecuencia, las EMN recurren a mecanismos híbridos que consisten en transacciones transfronterizas que tienen tratamientos diferentes para cada jurisdicción, con beneficios tributarios atractivos, es decir que logran el tratamiento tributario de un mismo instrumento en distintas jurisdicciones para someterlo a una menor carga impositiva o no tributación. Se trata de una medida

usualmente adoptada por los contribuyentes para tener un doble beneficio disminuyendo o eliminando la obligación de contribución, lo que es reconocido como la *doble no imposición*, mediante el uso de mecanismos híbridos que sacan provecho de las diferencias entre las leyes de dos o más jurisdicciones (CIAT, 2017).

La OCDE se refirió en su acción 2 a la necesidad de neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. El objetivo de esta acción es eliminar los beneficios fiscales derivados de los desajustes híbridos que resultan en doble no imposición o doble deducción. Proporciona recomendaciones generales y específicas para reglas domésticas (una regla primaria y una defensiva) y disposiciones modelo de tratados para neutralizar estos efectos.

La primera regla, se recomienda para que la jurisdicción pagadora niegue el derecho a deducir dicho pago, mientras que la segunda regla (defensiva) aplica en los casos en los que la jurisdicción pagadora no neutraliza y la beneficiaria se encarga de que el pago se incluya como ingreso (OCDE, 2015).

- **Acción 3: Diseñar reglas de Empresas Controladas en el Exterior (ECE) eficaces.**

Esta acción busca abordar el riesgo de que los contribuyentes desvíen ingresos a filiales extranjeras de baja tributación para evitar impuestos. Empodera a las jurisdicciones matrices para gravar los ingresos obtenidos por filiales extranjeras sin esperar la distribución real de ingresos.

Entre las medidas que recomienda el plan de acción BEPS, en este sentido, están las de reforzar las normas que rigen la Transparencia Fiscal Internacional (TFI) para evitar que los contribuyentes erosionen la base imponible en la jurisdicción del país de su residencia, aunque esto no excluye los casos en que afecte jurisdicciones distintas, mediante el traslado de sus rentas a entidades residentes en otra jurisdicción (Sánchez, 2023).

Si bien algunas de las normas TFI que se implementaron desde el año 1962, -antes de la entrada en vigencia del plan de acción BEPS-, no se han adaptado a los nuevos modelos empresariales internacionales, se han realizado recomendaciones para dotarlas de mayor eficiencia para combatir el traslado de beneficios a filiales extranjeras y el diferimiento a largo plazo de los impuestos (Sánchez, 2023). El informe del BEPS, contiene distintos pilares o estándares para que las jurisdicciones adopten las TFI entre los que figuran: a) normas para definir una sociedad extranjera controlada (SEC), e incluye las normas de control; b) umbrales mínimos y exenciones;

c) definición de renta sujeta al régimen de TFI; d) normas para calcular la renta; e) normas para atribuir la renta; f) normas para prevenir o eliminar la doble imposición (OCDE, 2015, pág. 11)

- **Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros.**

Las EMN, generalmente financian sus operaciones bien sea mediante recursos propios, o con la reinversión de utilidades o aportes de los accionistas, o con recursos ajenos haciendo uso de créditos, dependiendo de la jurisdicción fiscal. En estos casos, es usual que las entidades transfronterizas aprovechen la disparidad de los sistemas impositivos para reducir la carga fiscal.

Se presentan así, escenarios básicos en los que se desarrolla esta erosión, como son: que el grupo concentre un alto nivel de deuda con entidades independientes en países de más alta tributación; que utilice créditos intragrupo para generar deducciones por intereses superiores a los gastos efectivamente incurridos por pago de intereses a terceros; y que utilice financiación obtenida de empresas del grupo o de entidades independientes para generar rentas no sometidas a gravamen (OCDE, 2023).

Existe consenso acerca de la relativa facilidad con que cuentan las EMN para incrementar la deuda entre las entidades del grupo, y con ello lograr un aumento excesivo en las deducciones e intereses que aplique el contribuyente, erosionando así la base imponible o traslado de beneficios fiscales (Gómez, Chica, & López, 2024).

Esta acción se dirige, por tanto, a la deducción de intereses como una técnica de traslado de beneficios que puede generar deducciones intragrupo excesivas. La propuesta general por parte de la OCDE contiene el uso de normas que incluyen herramientas de análisis financiero con las cuales se calculará y limitará los beneficios fiscales según la entidad *ratio fijo* o según el grupo *ratio global*. De esta forma, proporciona un enfoque común para la deducibilidad de intereses, y promueve la convergencia de las prácticas fiscales nacionales, como la limitación de los gastos financieros netos a un porcentaje de los beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA por sus siglas en inglés).

- **Acción 5: Contrarrestar las prácticas fiscales perniciosas de manera más efectiva, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.**

Los regímenes fiscales preferenciales de ciertos países, generan incentivos a contribuyentes con falta de transparencia lo que puede generar un distinto tratamiento fiscal y situaciones de doble no imposición. Un ejemplo de ello es la inclusión en tales beneficios a las empresas que inviertan en investigación y desarrollo (I+D) estableciendo una relación causal entre lo realizado y el beneficio al cual se solicita ser beneficiario.

Con respecto al régimen especial de propiedad intelectual, la Acción 5 propone que los regímenes concedan beneficios a un contribuyente en la medida en que lleve a cabo las actividades principales generadoras de los ingresos susceptibles de acogerse al régimen preferencial, en cuyo caso el contribuyente deberá estar en condiciones de demostrar la inversión realizada en investigación y desarrollo para poder acogerse a este régimen.

Esta acción está vinculada, por tanto, al intercambio automático y espontáneo de información sobre ciertas resoluciones fiscales que plantean preocupaciones de BEPS. Para los regímenes preferenciales, exige la revisión y el monitoreo de los regímenes de propiedad intelectual (IP) preferenciales basados en el enfoque de "nexo" (actividad sustancial).

De otro lado, se insiste en implementar mecanismos para potenciar la transparencia en el manejo e intercambio de la información, en cuanto a acuerdos o decisiones administrativas que puedan conllevar a la erosión de la base imponible, con el fin de que exista claridad en estos procedimientos y no solo eliminarlos o prohibirlos.

- **Acción 6: Prevenir el abuso de convenios**

Una forma de minar las bases gravables por parte de las EMN es el uso de prácticas como el *treaty shopping* que consiste en hacer uso abusivo de Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) y obtener así una doble no imposición. Se trata de un mecanismo al que recurren las entidades para organizar negocios y formas jurídicas que facilite sacar provecho de beneficios de un determinado CDI, que de otra forma no estarían a su disposición, porque dicho contribuyente no reside en ninguno de los Estados parte del CDI (Piedras, 2022).

En otras palabras, el abuso de los CDI, consiste en trasladar beneficios a jurisdicciones que no corresponden, para ejecutar una práctica de elusión fiscal. Esta acción, por tanto, aborda el *treaty shopping* y otras estrategias de abuso de convenios que socavan la soberanía fiscal. Establece estándares mínimos y reglas antiabuso, específicamente la "cláusula de limitación de beneficios" (LOB) y la "prueba del propósito principal" (PPT) en los tratados fiscales. Se busca con ello

presentar una guía para la firma de convenios que eviten conceder beneficios y de forma específica para prevenir una doble no imposición, a la vez que realiza recomendaciones para evitar dobles imposiciones.

- **Acción 7: Prevenir la evitación artificial del estatus de Establecimiento Permanente (PE).**

Muchas veces el uso de figuras jurídicas abusivas por parte de las EMN distorsiona la figura de Establecimiento Permanente (EP) dentro de las jurisdicciones de cada país, ocasionando con ello la reducción de la base imponible de los obligados tributarios.

Un ejemplo de ello, es la figura del contrato de comisionista que es una figura empleada para comercializar productos en un país a través de un comisionista residente disminuyendo su base gravable.

Esta acción aborda las técnicas utilizadas para evitar inapropiadamente la condición de PE y la tributación relacionada, independientemente de dónde se realicen las actividades comerciales esenciales. El Modelo de Convenio Tributario de la OCDE ha sido adaptado para contrarrestar estas técnicas y consagra que en términos de política tributaria, cuando se presentan esta clase de mecanismos a través de intermediarios que deberían generar obligaciones tributarias para la empresa extranjera, se debe considerar que esta empresa establece un nexo de facto que justifica su imposición tributaria en ese país, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente.

De esta forma la OCDE, incluye en su Acción 7 un modelo de contrato que sirve de guía para la negociación de los convenios fiscales entre Estados, cambiando la definición de EP al vincular su existencia con contratos sucesivos que no se han modificado sustancialmente y en los que actúe un intermediario o comisionista para la venta de productos o servicios. A su vez la OCDE afirma que se debe tener en cuenta en la definición de EP a los contratos entre filiales y subordinadas que suelen ser usadas como canales para dividir las actividades entre partes estrechamente relacionadas (OCDE, 2024).

- **Acciones 8, 9 y 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia se alineen con la creación de valor.**

Estas tres acciones cubren los intangibles (Acción 8), los riesgos y el capital (Acción 9), y otras transacciones de alto riesgo (Acción 10).

La OCDE (2015) define los precios de transferencia como los precios a los cuales una empresa transfiere bienes tangibles o intangibles o presta servicios a empresas vinculadas, siendo este concepto como el valor establecido por las empresas vinculadas al momento de realizar una operación económica. El resultado del manejo artificioso de precios entre entidades vinculadas efectuado por una EMN puede ocasionar bien sea una elusión fiscal o en una doble o múltiple imposición para la empresa.

Algunas jurisdicciones en el proceso de análisis de los precios de transferencia le otorgan especial importancia a la asignación de funciones, activos y riesgos que son directrices existentes sobre la aplicación del principio de plena competencia, por lo que con frecuencia las EMN los manipulan esta información para cambiar el valor de la operación teniendo como consecuencia que la actividad económica gravada no coincida con el valor reconocido como resultado.

El objetivo de las acciones 8, 9 y 10, es asegurar que los beneficios se alineen con el valor creado a través de las actividades económicas subyacentes, proporcionando *Directrices de Precios de Transferencia* fortalecidas basadas en el principio de libre competencia. Según la OCDE, se trata de una medida para “exigir que el precio determinado para las operaciones ejecutadas entre empresas asociadas, sea el mismo que si se tratase de operaciones entre empresas independientes en condiciones y circunstancias económicas comparables” (OCDE, 2015, pág. 31).

- **Acción 11: Establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS y las acciones para abordarlo.**

Esta acción busca medir mejor la escala de las pérdidas de ingresos fiscales utilizando indicadores clave y mejorar el monitoreo. Recomendamos un mejor uso de los datos existentes y la recopilación de nuevos datos basados en otras acciones BEPS. En este sentido, se estandarizan indicadores como la concentración de la inversión extranjera, las tasas de beneficios de las filiales con bajos impuestos, las altas tasas de beneficios de las EMN afiliadas en jurisdicciones con bajos impuestos, la comparación de las EMN afiliadas en relación con otras empresas con características similares, entre otros.

Se trata de adoptar una serie de mecanismos relacionados con el método y uso de estos indicadores para recopilar y analizar datos que midan el impacto económico de los BEPS, así como los resultados que entregan las acciones realizadas para combatirlos. Se enfatiza la importancia de

fijar garantías para proteger el carácter privado y confidencial de la información de los contribuyentes.

- **Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.**

En general, los mecanismos para captar la información de los contribuyentes que utilizan los países, varían existiendo un mayor compromiso en unos que en otros, por lo que con esta acción la OCDE ofrece herramientas para mejorar el proceso de información y enfatiza la necesidad de establecer leyes de declaración obligatoria, para garantizar una mayor transparencia.

Esta acción propone la divulgación obligatoria de esquemas de elusión fiscal para permitir a los países obtener información temprana de los promotores o contribuyentes, sirviendo como una herramienta para contrarrestar dichos esquemas. Las normas de declaración obligatoria deberán ser claras y fáciles de entender, efectivas, que permitan identificar los costos operativos y fiscalizar los rasgos distintivos e indicios de elusión fiscal y fijar procedimientos efectivos para el uso de la información obtenida que sirva de retroalimentación para consolidar un sistema estable y combatir las prácticas abusivas orientadas a la reducción de la base impositiva o el traslado de beneficios fuera de lo reconocido o aceptado por el sistema fiscal (OCDE, 2023).

- **Acción 13: Reexaminar la documentación de precios de transferencia.**

El estudio del régimen de precios de transferencias requiere abordar la información para verificar la aplicación de estándares en este sentido, en la documentación a la vez que de un modelo de informes de todos los países sobre ingresos, impuestos satisfechos y determinados indicadores de actividades económicas, para lo cual el plan BEPS propone en esta acción, un conjunto de normas relacionadas con la documentación sobre precios de transferencia para garantizar mayor transparencia hacia la administración tributaria. Se busca con ello que las EMN proporcionen información global de alto nivel sobre su negocio y políticas de precios de transferencia en un archivo maestro, un archivo local en cada país y un informe país por país (CBCR).

El objetivo de estas medidas es consolidar las obligaciones tanto de países como de las EMN para la entrega y verificación de información en cuanto a precios de transferencia y de esta forma zanjar las diferencias normativas que existen entre distintas jurisdicciones. Se pretende con ello, proporcionar una imagen más completa de las operaciones globales de las EMN.

- **Acción 14: Hacer que los mecanismos de resolución de disputas sean más efectivos.**

Esta acción busca reducir la incertidumbre y la doble imposición no deseada para las empresas que podrían surgir del plan de acción BEPS. Establece un estándar mínimo para asegurar que los procesos administrativos promuevan la prevención y la resolución oportuna de disputas que se presenten entre los convenios internacionales, sugiriendo procedimientos efectivos que garanticen a los contribuyentes.

Independientemente de las acciones jurídicas previstas en el derecho interno de cada jurisdicción, se propone un mecanismo amistoso para dirimir controversias y lograr consensos relacionadas con la interpretación o aplicación de los convenios fiscales que permitan soluciones evitando la confrontación arbitral. De esta forma, se generan ventajas tanto para los contribuyentes como para las distintas administraciones fiscales, mediante un sistema claro y ordenado.

- **Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral para modificar los tratados fiscales bilaterales.**

Uno de los inconvenientes en tributación internacional se derivaba del hecho de que cada acuerdo entre jurisdicciones fomentaba la planeación fiscal agresiva de modo indirecto debido a las brechas entre las normativas de cada jurisdicción lo que permitía que los contribuyentes y en mayor medida, las EMN, hicieran uso de estos vacíos o diferencias para obtener beneficios tributarios.

Ante la necesidad de implementar medidas más eficaces para prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, en noviembre de 2016 la OCDE anuncia para los países miembros la implementación de un convenio multilateral con el fin de armonizar los tratados bilaterales en materia fiscal y lograr así homogenizar las normativas fiscales.

El objetivo es implementar rápidamente las medidas de tratados fiscales desarrolladas en el proyecto BEPS, como las relacionadas con los mecanismos híbridos, el abuso de tratados, el establecimiento permanente y los procedimientos de acuerdo mutuo. Este instrumento ofrece un marco simplificado y más consistente para la implementación de modificaciones en comparación con la renegociación de tratados bilaterales existentes.

La evolución del enfoque de la OCDE, de la recomendación a la estandarización, es notable. Inicialmente, el Plan BEPS incluyó "recomendaciones que van desde estándares mínimos hasta

directrices". Sin embargo, el proyecto ha progresado hacia la implementación de "medidas que se espera sean implementadas a nivel global" y la adopción de "estándares mínimos". Esto se ve reforzado por la creación de un "Marco Inclusivo" que ahora cuenta con más de 140 jurisdicciones trabajando juntas en pie de igualdad. Esta progresión indica un reconocimiento de que la coordinación voluntaria no era suficiente para abordar la escala del problema. La adopción de estándares mínimos y un marco inclusivo busca una mayor armonización y una aplicación más uniforme de las reglas, lo cual es esencial para cerrar las lagunas fiscales transfronterizas y evitar que las EMN simplemente se trasladen a jurisdicciones menos reguladas.

Tabla 4

Resumen de las 15 acciones del Plan de Acción BEPS

No. de Acción	Título de la Acción	Objetivo Principal	Tipo de Medida Clave
1	Desafíos de la economía digital	Abordar problemas fiscales de la economía digital.	Análisis y evaluación de soluciones.
2	Neutralizar mecanismos híbridos	Eliminar doble no imposición y doble deducción por desajustes híbridos.	Reglas domésticas (primaria/defensiva), disposiciones modelo de tratados.
3	Reglas de Empresas Extranjeras Controladas (CFC)	Prevenir el desvío de ingresos a filiales de baja tributación.	Mejores prácticas para reglas CFC.
4	Limitar deducciones de intereses	Restringir la erosión de la base vía deducciones excesivas de intereses.	Enfoque común para limitar gastos financieros netos (ej. 30% EBITDA).
5	Contrarrestar prácticas fiscales perniciosas	Aumentar transparencia y sustancia en regímenes preferenciales (ej. IP boxes).	Intercambio automático de información, enfoque de nexo.
6	Prevenir el abuso de convenios	Evitar el "treaty shopping" y el uso indebido de tratados fiscales.	Estándares mínimos (LOB, PPT) en tratados.
7	Evitar la elusión artificial de PE	Prevenir que las EMN eviten artificialmente el estatus de Establecimiento Permanente.	Modificaciones al Modelo de Convenio Tributario.
8, 9, 10	Precios de transferencia y creación de valor	Asegurar que los resultados de precios de transferencia se alineen con la creación de valor (intangibles, riesgos, capital).	Directrices de Precios de Transferencia fortalecidas.

11	Metodologías de datos BEPS	Establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS.	Mejora del uso de datos existentes y nuevos datos.
12	Divulgación de planificación fiscal agresiva	Exigir a los contribuyentes que revelen sus esquemas de planificación fiscal agresiva.	Propuestas para divulgación obligatoria.
13	Reexaminar documentación de PT	Proporcionar una imagen más completa de las operaciones globales de las EMN.	Archivo maestro, archivo local, informe país por país (CBCR).
14	Mecanismos de resolución de disputas	Mejorar la prevención y resolución de disputas fiscales internacionales.	Estándar mínimo para MAPs, mejores prácticas.
15	Instrumento multilateral	Implementar rápidamente las medidas de tratados fiscales desarrolladas en BEPS.	Desarrollo de un instrumento legalmente vinculante.

Fuente: Plan de Acción BEPS de la OCDE (2013).

Esta tabla es valiosa porque proporciona una visión general estructurada y concisa de la totalidad del Plan de Acción BEPS. Al resumir cada una de las 15 acciones, sus objetivos principales y los tipos de medidas clave, permite a los lectores comprender rápidamente el amplio alcance y la naturaleza integral de la respuesta global a BEPS. Sirve como una referencia rápida que facilita la comprensión de cómo las diferentes acciones se complementan entre sí para abordar las múltiples facetas de la elusión fiscal internacional, desde la manipulación de precios de transferencia hasta los mecanismos híbridos y el abuso de tratados.

6.2.2 BEPS 2.0: El Enfoque de Dos Pilares para la Economía Digital (Pilar Uno y Pilar Dos)

La respuesta global, liderada por la OCDE y el G20, ha evolucionado significativamente. El Plan de Acción BEPS inicial (BEPS 1.0), con sus 15 acciones, se centró en mejorar la coherencia, la sustancia y la transparencia del sistema fiscal internacional. Posteriormente, el enfoque de Dos Pilares (BEPS 2.0) emergió como una reforma más radical para abordar los desafíos de la economía digital. El Pilar Uno busca reasignar derechos de imposición a las jurisdicciones de mercado, reconociendo dónde se crea realmente el valor en la era digital, mientras que el Pilar Dos establece un impuesto mínimo global del 15% para limitar la competencia fiscal perniciosa entre jurisdicciones.

El proyecto BEPS 2.0 representa la evolución de la respuesta global a los desafíos fiscales, particularmente aquellos derivados de la digitalización y globalización de la economía. Iniciado en 2019, este proyecto se basa en los informes finales de 2015 del proyecto BEPS anterior y busca adaptar las normas fiscales internacionales a la realidad económica actual. El enfoque de dos pilares es el resultado de un consenso entre más de 140 jurisdicciones que forman parte del Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS.

Pilar Uno

El Pilar Uno tiene como objetivo principal adaptar las normas fiscales internacionales a la realidad del siglo XXI, otorgando nuevos derechos de imposición a las jurisdicciones de mercado, independientemente de la presencia física tradicional de la EMN. Este pilar aborda la cuestión de dónde deben gravarse los beneficios de las EMN en una economía cada vez más digitalizada, donde el valor se crea a menudo en el lugar donde se encuentran los clientes y usuarios, sin necesidad de una presencia física significativa.

Los mecanismos clave del Pilar Uno incluyen:

- **Monto A:** Reasigna el 25% de los beneficios residuales (aquellos que superan un margen de rentabilidad del 10%) de las EMN más grandes y rentables a las jurisdicciones de mercado donde se encuentran sus clientes y usuarios. Esto representa una reasignación de derechos de imposición sobre más de 125.000 millones de dólares de beneficios.
- **Monto B:** Busca una aplicación simplificada y racionalizada del principio de libre competencia para las actividades de marketing y distribución realizadas en el país.
- **Eliminación de la doble imposición:** El Pilar Uno incluye mecanismos para aliviar la doble imposición de los beneficios reasignados a las jurisdicciones de mercado, utilizando métodos de exención o imputación. También contempla la eliminación y el "standstill" de los impuestos sobre servicios digitales (DSTs) unilaterales y medidas similares.

Pilar Dos

El Pilar Dos establece un nuevo impuesto mínimo global del 15% sobre los beneficios empresariales, con el objetivo de limitar la competencia fiscal entre jurisdicciones y poner un freno a la "carrera a la baja" en las tasas impositivas corporativas.

Los mecanismos clave del Pilar Dos son:

- **Impuesto Mínimo Global (GloBE Rules):** Los gobiernos se comprometen a aplicar impuestos adicionales sobre los beneficios extranjeros de las EMN con sede en su jurisdicción, al menos hasta la tasa mínima acordada del 15%. Esto se logra a través de la Regla de Inclusión de Ingresos (IIR) y la Regla de Beneficios Insuficientemente Gravados (UTPR).
- **Exclusión por actividades sustanciales:** Las reglas GloBE establecen una exclusión formulada por actividades sustanciales, que excluye de los ingresos el 5% de los gastos de amortización de los activos tangibles y las cargas salariales. Esto permite a los países seguir ofreciendo incentivos fiscales para la actividad económica real y la creación de empleo.
- **Alcance:** Las reglas del Pilar Dos son aplicables a grupos de EMN con un volumen de negocios global igual o superior a 750 millones de euros. Se espera que las normas modelo para el Pilar Dos entren en vigor en 2022 para ser efectivas en 2023, con la UTPR entrando en vigor en 2024.

El enfoque de Dos Pilares de BEPS 2.0 representa un salto paradigmático frente a BEPS 1.0. Mientras que BEPS 1.0 se centró en "parchear los defectos" de las reglas existentes y "asegurar la coherencia, sustancia y transparencia", BEPS 2.0 introduce "nuevas normas de nexo y asignación de beneficios" y reasigna derechos de imposición a los países de mercado "independientemente de la presencia física". Este es un cambio fundamental de los principios de tributación basados en la presencia física de la década de 1920. Este nuevo enfoque reconoce que el valor en la economía digital se crea en el mercado donde están los usuarios, no solo donde hay una fábrica o una oficina. El Pilar Dos, con su impuesto mínimo global, es una medida directa para frenar la competencia fiscal perniciosa y evitar una "carrera a la baja" en las tasas impositivas corporativas, lo que representa un nivel de coordinación internacional sin precedentes en materia tributaria.

Tabla 5

Comparativa de los Pilares Uno y Dos de BEPS 2.0

Característica	Pilar Uno	Pilar Dos
Objetivo Principal	Reasignar derechos de imposición a jurisdicciones de mercado para las EMN más grandes y rentables, adaptando las normas a la economía digital.	Establecer un impuesto mínimo global del 15% sobre los beneficios empresariales, limitando la competencia fiscal entre jurisdicciones.
Alcance (EMN afectadas)	Las EMN más grandes y rentables (beneficios residuales reasignados).	Grupos de EMN con volumen de negocios global ≥ 750 millones de euros.
Mecanismos Clave	Monto A: Reasignación del 25% de beneficios residuales a jurisdicciones de mercado. Monto B: Aplicación simplificada del principio de libre competencia para marketing/distribución.	Reglas GloBE: Impuesto mínimo global del 15% (IIR y UTPR). Exclusión: Por actividades sustanciales (5% de activos tangibles y cargas salariales).
Principio Fundamental	Tributación basada en la presencia de mercado y la creación de valor donde están los usuarios/clientes, no solo la presencia física.	Límite a la competencia fiscal perniciosa y garantía de una tributación mínima global.
Estado de Implementación (estimado)	Texto del Convenio Multilateral y Declaración Explicativa para Monto A (principios de 2022).	Normas modelo para definir ámbito y mecánica de reglas GloBE (Noviembre de 2021). Entrada en vigor en 2023, efectivo en 2024.

Fuente: elaboración propia

Esta tabla es valiosa porque clarifica y sintetiza los dos componentes fundamentales de la reforma fiscal internacional impulsada por BEPS 2.0. Al diferenciar claramente los objetivos, el alcance, los mecanismos clave y los principios fundamentales de cada pilar, permite al lector comprender la dualidad y complementariedad de este enfoque. La tabla facilita la asimilación de información compleja, presentando de forma organizada cómo se abordan los desafíos de la digitalización y la competencia fiscal a través de dos estrategias distintas pero interconectadas, lo que es crucial para entender la dirección futura de la fiscalidad internacional.

6.3 Avances en el proceso de adopción del plan de acción BEPS que ha tenido Colombia para garantizar la transparencia fiscal y combatir la evasión y elusión tributaria por parte de las EMN (Objetivo 2)

Desde el año 2012, las reformas tributarias han incluido cambios sustanciales que acogen las recomendaciones internacionales para luchar contra el BEPS y otras medidas a partir de los Comités internacionales creados por la OCDE, enfocados a crear un paquete definitivo de medidas tendientes a modificar la normativa tributaria internacional de manera integral, coherente y coordinada. Sin embargo, es preciso aclarar que el gobierno colombiano no tiene mayor injerencia en las propuestas aprobadas dentro de la OCDE, por lo tanto, se reserva la posibilidad de aplicar o no la totalidad de los estándares del organismo y las reformas fiscales no siempre son el resultado de acoger plenamente estas medidas, por lo que en ocasiones los cambios en materia fiscal, pueden ser diferentes.

De esta forma, Colombia se beneficiaría de las experiencias en formulación de política fiscal de las economías líderes del mundo, como análisis económicos, informes, deficiencias normativas y de control, ajustes a las normas internacionales, entre otras, para tomar decisiones informadas y participar de nuevas propuestas interestatales que surjan para regular de forma eficaz los procesos de tributación internacional por parte de las grandes empresas. El propósito ha sido eliminar los déficits jurídicos y lagunas existentes en distintos sistemas impositivos nacionales de los que usualmente se sirven las EMN para eludir impuestos o trasladar sus beneficios hacia ubicaciones en los que no existe una actividad real.

La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios cuestan a los países entre 100.000 y 240.000 millones de dólares anuales en ingresos perdidos, lo que equivale a entre el 4% y el 10% del recaudo global del impuesto de sociedades (Tax Foundation, 2024). Para los países en desarrollo, como Colombia, que dependen en mayor medida del impuesto de sociedades, el impacto de BEPS es desproporcionadamente alto. Al implementar las medidas, Colombia busca recuperar una parte de estos ingresos que podrían destinarse a servicios públicos como salud, educación e infraestructura.

6.3.1 Cambios en la política fiscal colombiana el marco de la adhesión a la OCDE y el Plan de Acción BEPS

Los graves desequilibrios en materia fiscal en el plano internacional, han generado distintos mecanismos en los acuerdos multilaterales, con recomendaciones hacia las jurisdicciones en la elaboración de un marco legal nacional que contenga medidas para fortalecer las administraciones tributarias y aduaneras. Se trata de implementar normas tendientes a detectar flujos financieros ilícitos, reducir el desvío de ganancias y el traslado de riquezas a paraísos fiscales, para contribuir así a la lucha contra la evasión y la elusión nacional e internacional (BID, 2006).

Es así como la vinculación de Colombia a la OCDE, ha traído consigo en los últimos 12 años, una serie de cambios sustanciales en el sistema tributario colombiano entrando a formar parte del “*club de buenas prácticas fiscales*”, como se ha dado en llamar al organismo en distintos escenarios. Es una vinculación que ha permitido al país participar de las estadísticas de recaudo tributario de la OCDE lo que facilita el acceso a bases de datos para conocer cuántos impuestos se pagan en Colombia por parte de personas naturales y jurídicas y su proporción respecto del tamaño total de la economía.

El plan de acción BEPS, propuso ajustes al sistema fiscal de orden legislativo, administrativo y de cooperación internacional de elusión fiscal. Las normas que se vinculan a esta política son: Ley 1607 de 2012, Ley 1739 del 2014, Ley 1819 de 2016, Ley 1943 de 2018, Ley 2010 de 2019, Ley 2277 de 2022, Decreto 1625 de 2016, Decreto 2120 de 2017, Decreto 761 de 2020 y Decreto 1357 de 2021, que modificaron múltiples aspectos de la normativa fiscal colombiana, en materia de elusión fiscal.

En Colombia, en los últimos años se han presentado reformas tributarias entre las que cabe mencionar en el contexto del presente estudio, la reforma tributaria Ley 1607 de 2012, la Ley 1739 de 2014, mediante la cual se modificó el Estatuto Tributario y se crea la *Comisión de estudio del sistema tributario colombiano* (Comisión de Expertos , 2021) para realizar recomendaciones de política fiscal y crear un sistema de beneficios tributarios que se presentó en el informe de 2015. Posteriormente se aprueba la Ley 1819 de 2016, “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones” (Congreso de la República, 2016).

Estas reformas se aprueban en medio de una situación coyuntural para la economía colombiana que presenta difíciles condiciones macroeconómicas como una inflación creciente, la desaceleración del producto y la caída de los ingresos fiscales petroleros que se reflejan en el alto déficit de la cuenta corriente como proporción del PIB (DIAN, 2023).

Con respecto a la Ley 1819 de 2016, su importancia radica en que se propuso como una reforma tributaria estructural (RTE) debido a las constantes críticas que desde la OCDE ha recibido el sistema tributario colombiano, que se ha caracterizado por constantes cambios no estructurales, por ser regresivo, con una baja recaudación frente a la potencial y distorsionador de la inversión y el empleo (González & Corredor, 2016). Entre los objetivos trazados en esta Ley (1819), de acuerdo con la exposición de motivos, figuran: 1. Alcanzar una mayor calidad tributaria. 2. Elevar el recaudo a su nivel potencial. 3. Fortalecer la lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

En este último aspecto, la Ley 1819 de 2016 estableció la penalización para los agentes de retención en la fuente que eludieran el pago de impuestos. Además, busca simplificar el sistema tributario con el fin de facilitar el cumplimiento y reducir los costos de fiscalización. Igualmente, mediante dicha ley, el gobierno ha revisado y replanteado los beneficios tributarios existentes en el Estatuto Tributario, ya que se ha identificado que algunos de ellos pueden ser aprovechados para la elusión fiscal, generando una carga adicional en los contribuyentes cumplidores.

La reforma tributaria Ley 1607 de 2012 en sus Artículos del 111 al 121 y la Ley 1819 de 2016 en sus Artículos del 107 al 112 de diciembre de 2016, introdujeron y modificaron en su régimen tributario, algunos temas relacionados con el Régimen de Precios de Transferencia. Aborda criterios sobre vinculaciones económicas cuando una sociedad cuenta con subordinadas o sucursales respecto de sus oficinas principales, y diversas operaciones con vinculados económicos (Congreso de la República, 2016).

Con la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, se introdujeron cambios en materia de precios de transferencia relacionados con los niveles de documentación de transacciones realizadas entre partes relacionadas. De acuerdo con la nueva regulación, se deben presentar en Colombia los distintos niveles de documentación establecidos en la Acción 13 del Plan de Acción BEPS tales como el Reporte País por País, Reporte Maestro y Reporte Local. Con respecto a los precios a los cuales una empresa le transfiere bienes o servicios a vinculados desde el exterior o viceversa a vinculados económicos ubicados en zonas francas, paraísos fiscales, filiales, sociedades u otros

vinculados económicos, la Ley 1819 establece que se desarrollará un control en temas de seguimiento a esas transacciones, para identificar la elusión fiscal (Congreso de la República, 2016).

Esta información será de gran utilidad para realizar una medición y control de los movimientos financieros que comúnmente realizan las empresas que tienen vinculados económicos en diferentes jurisdicciones.

Para determinar los avances que ha tenido Colombia en la adopción del plan de acción BEPS desde el momento de su incorporación a la OCCDE, es preciso inicialmente, describir los avances en las reformas que la legislación colombiana ha realizado direccionadas al cumplimiento de las medidas claves del plan de acción BEPS y de los dos pilares y considerar además los cambios en materia de administración fiscal y los acuerdos suscritos en cooperación internacional.

6.3.2 Avances de Colombia en la implementación de las 15 acciones del Plan BEPS

Una de las primeras normas orientadas al cumplimiento de los estándares de la OCDE, fue la Ley 1607 del 2012, que, aunque fue creada con anterioridad a la adhesión de Colombia al organismo, contemplaba una serie de exigencias a las empresas que operaban con vinculados del exterior y las transacciones que estos realicen con terceros ubicados en jurisdicciones no cooperantes y de baja o nula imposición, requiriendo mayor documentación dentro de los informes sobre precios de transferencia.

Esta reforma tributaria introdujo mecanismos de lucha contra la evasión tributaria internacional entre los que se cuentan normas para evitar el desvío de utilidades hacia jurisdicciones de baja tributación, y la implementación de herramientas para intercambiar información con otros países.

De igual forma, con esta Ley, le otorga a la administración fiscal, mecanismos para luchar contra la planeación tributaria agresiva o elusión fiscal, realizando ajustes hasta configurar la estructura actual contra el abuso en materia tributaria que cuenta con la capacidad de la DIAN para investigar y reconfigurar toda conducta que se considere abusiva en materia tributaria y que se aparte de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable.

La Ley 1607 del 2012 en su Artículo 85 modificó el artículo 20 del ET, sobre el impuesto a la renta y complementarios, señalando los contribuyentes dueños de empresas extranjeras estarán

obligadas a declarar únicamente en relación con sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, indistintamente de que las perciban directamente o a través de filiales o EP ubicados en el país. De esta forma, aplica el principio de fuente para establecer la jurisdicción para la carga tributaria en Colombia de las sociedades extranjeras.

Una de las medidas está orientada a adoptar el principio de destino para el impuesto del IVA y el concepto de presencia económica significativa para el impuesto de renta y así establecer la jurisdicción fiscal que detenta la carga fiscal. De hecho, la Ley 1819 de 2016, adopta las recomendaciones de la OCDE para aplicar el principio de destino, que especifica a los contribuyentes para que

Los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional. (Parágrafo 3, del artículo 420 del E.T. modificado por el Art. 173 de la ley 1819 de 2016),

A su vez los prestadores de servicios desde el exterior deben cumplir con la obligación de declarar y pagar el impuesto del IVA (Parágrafo del artículo 437 del E.T. adicionado por el Art. 178 de la Ley 1819 de 2016), con lo cual el sistema jurídico Colombiano mantiene el principio de destino del servicio que es contratado sin tener en cuenta el lugar de origen del servicio o la residencia de la sociedad que preste el servicio desde el exterior (Sánchez, 2023). De esta forma, conforme a las normas de la OMC y según disposiciones de la OCDE, se debe otorgar preferencia en el caso del IVA al lugar de destino del servicio, es decir, se carga en el consumo final y no en la jurisdicción en que se crea el valor.

De otro lado, con la Ley 2277 de 2022, se buscó solucionar los problemas de tributación de **economía digital** frente al impuesto de renta, mediante el artículo 57 que adicionó al ET el artículo 20-3 que incluyó dentro de la legislación colombiana el concepto de *tributación por presencia económica significativa* (PES) sobre los ingresos de las EMN provenientes de venta de bienes y/o prestación de servicios a favor de clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional fortaleciendo así la soberanía fiscal del país.

Esta ley autoriza a la DIAN a realizar inspecciones a las empresas por venta de modo virtual o por medio de las TICs, para obligarlas a pagar impuesto de renta bajo el entendido de que una entidad no domiciliada tendrá una presencia económica en Colombia, cuando mantiene interacciones deliberadas y sistemáticas en el mercado colombiano, con clientes y usuarios ubicados en el territorio nacional (Congreso de la República, 2016).

De esta forma, es posible gravar los ingresos de entidades extranjeras con una huella económica en el país, incluso si no tienen una presencia física tradicional. Esto es crucial en la economía digital, donde la creación de valor ocurre sin necesidad de una oficina o una fábrica. La implementación del impuesto sobre la PES es una de las respuestas más directas y proactivas de Colombia a los desafíos de la economía digital. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ha publicado guías para el pago de este impuesto por parte de entidades no residentes (DIAN, 2025).

Estas normas robustecen la capacidad de revisión e inspección fiscal de la DIAN para combatir las prácticas tributarias abusivas de las empresas contribuyentes acorde a los requerimientos internacionales en la lucha contra la elusión fiscal conocidos como Cláusula General Antiabuso, a la vez que incluyó por primera vez en Colombia, la penalización de la evasión de impuestos dentro de la jurisdicción penal (Sánchez, 2023).

En general, se puede decir que las reformas tributarias de la última década en Colombia incluyen cambios en vinculados económicos o con clientes que se encuentren en el país, donde resaltan los cambios en Precios de Transferencia, establecimiento económico permanente, la presencia económica significativa, entre otros, lo que demuestra un enfoque de fiscalización a los ingresos generados en el territorio nacional que reciban las personas en el extranjero. Además, el intercambio de información tributaria con otros países, permite vigilar de cerca estructuras económicas actuales que intenten reducir la carga fiscal y los desvíos de utilidades a jurisdicciones con menor carga impositiva.

Con respecto a la neutralización de los desajustes causados por los acuerdos híbridos, **(Acción 2)**, Colombia no ha incluido ninguna de las reglas específicas para contrarrestar los desajustes híbridos que permiten la “doble no imposición”. Los avances obtenidos en esta materia se han logrado mediante el uso de instrumentos distintos a las acciones BEPS, a través de la armonización del manejo contable de los mecanismos híbridos mediante la regulación de las

normas internacionales (Ley 1314 de 2009), en particular con las Normas Internacionales de la Información Financiera (NIIF) y con la Ley 1819 DE 2016, que determina que la normativa NIIF y las reglas fiscales deben estar totalmente alineadas.

El artículo 114 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, que regula precios de transferencia en operaciones entre vinculados y terceros independientes, al impedir que los precios entre vinculados difieran ostensiblemente de los que el mercado maneja (Ruiz, 01-2020, p. 114), impidiendo que las operaciones entre vinculados generen beneficios comerciales que desequilibren el mercado o que disminuyan la base imponible para el contribuyente.

De otro lado, el art. 869 del ET confiere a la DIAN la potestad para recharacterizar o reconfigurar las operaciones que se tipifiquen como abuso en materia fiscal, lo que permite un pequeño margen de acción para impedir el incremento de la elusión fiscal por el uso de mecanismos híbridos. Sin embargo, se debe aclarar que en el país no se han realizado modificaciones directas sobre los mecanismos híbridos, lo que evidencia la existencia de un vacío jurídico que posibilita a las EMN su uso por falta de normatividad. A pesar de que no se han implementado las propuestas de la OCDE que limiten o impidan el uso de mecanismos híbridos, Colombia ha hecho algunos avances en herramientas distintas que han colaborado en alguna medida en este punto.

Con respecto a las normas de Transparencia Fiscal internacional (TFI), a que hace alusión la **Acción 3** del BEPS, en Colombia mediante la reforma tributaria Ley 1819 de 2016 se incorporó por primera vez en su legislación el esquema de Entidades Controladas del Exterior (ECE), no residentes en Colombia, que busca controlar el traslado de beneficios a filiales extranjeras, mediante la revisión de múltiples contribuyentes tanto naturales como jurídicos. De este modo, se han realizado avances en el control de ECE con el régimen TFI, para cumplir con la recomendación de la OCDE de tener claridad en la definición de sociedad extranjera controlada.

La Acción 4 del Plan BEPS también propone un enfoque común para la deducibilidad de intereses. Esta acción recomienda limitar los gastos financieros netos a un porcentaje del beneficio operativo de la entidad, comúnmente el 30% del EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization*), una medida inspirada en la legislación alemana. Países como España y Ecuador han incorporado estas limitaciones en sus normativas internas. Además de estas limitaciones generales, también se aplican normas anti- subcapitalización (*thin capitalization*

rules), las cuales buscan evitar que las empresas se financien excesivamente con deuda intragrupo para reducir su base imponible (Allan, Heba, Elmarzouky, & Yamen, 2024).

Con el fin de limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros, la OCDE recomienda a los países miembros, implementar normas teniendo en cuenta aspectos tales como la implementación de un promedio EBITDA que disminuya el impacto de la volatilidad de los ingresos en la deducibilidad de los gastos financieros y la posibilidad de que gastos financieros no deducibles en un ejercicio fiscal, puedan trasladarse a ejercicios futuros, así como la introducción de la norma antiabuso que trate de situaciones de riesgos no previstos en el plan (OCDE, 2024).

Al respecto, en Colombia mediante el Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, reglamentó los límites y requisitos para las deducciones por los intereses por deudas durante el respectivo período gravable sean contraídas, directa o indirectamente, a favor de vinculados económicos nacionales o extranjeros. Asimismo, mediante la Ley 2010 de 2019, en su artículo 63, modificó el artículo 118-1 (Subcapitalización) del ET estableciendo que...

[...] cuando las deudas que generan intereses sean contraídas, directa o indirectamente, a favor de vinculados económicos nacionales o extranjeros, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios solo podrán deducir los intereses generados con ocasión de tales deudas en cuanto el monto total promedio de las mismas, durante el correspondiente año gravable, no exceda el resultado de multiplicar por dos (2) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior. En virtud de lo dispuesto en el inciso anterior, no será deducible la proporción de los intereses que exceda el límite a que se refiere este artículo” (Art. 118-1 Estatuto tributario de Colombia).

Si bien estas medidas legislativas no cumplen con las herramientas que la OCDE ha propuesto, si se consolidan como medios que atenúan el efecto híbrido las normas CFC, la regla de subcapitalización, limitación en las deducciones y las normas relativas a precios de transferencia.

Sobre la **Acción 5** encaminada a combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, el Decreto 1357 de 2021, establece los criterios para identificar un contribuyente sujeto a un régimen tributario preferente, que son: el criterio de

carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten. Además, incluye el criterio de falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo y el de inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica. Otro criterio importante es el de aquellos regímenes a los que sólo pueden tener acceso personas o entidades consideradas como no residentes de la jurisdicción en la que opera el régimen tributario preferencial correspondiente.

Los regímenes especiales son los que cumplan con al menos 2 de los criterios enunciados, por lo cual los contribuyentes que realicen operaciones con personas, sociedades, entidades o empresas sometidas a regímenes tributarios preferenciales deberán 1) Practicar la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios, y 2) Aplicar el régimen de precios de transferencia y cumplir con las obligaciones sustanciales y formales de dicho régimen, artículo 2 del Decreto 1357 de 2021.

De esta forma, el país se acoge a los planteamientos de transparencia formulados por la OCDE para evitar que se erosione la base imponible y el traslado de beneficios por parte de las EMN que se aprovechan de la falta de claridad en las transacciones en regímenes preferenciales, y ha realizado cambios en el sistema fiscal para identificar los contribuyentes sujetos a un régimen tributario preferente.

Además, Colombia participa en distintos escenarios creados por la OCDE, en los que se evidencian importantes esfuerzos para el cruce de información mediante foros sobre prácticas fiscales perniciosas y el Foro Global en Transparencia e Intercambio de Información para consultar avances y estrategias en materia de transparencia fiscal.

En lo que tiene que ver con la **Acción 6** que busca impedir la utilización abusiva de convenios para obtener una doble no imposición, la OCDE viene promoviendo el compromiso entre los países para incluir en los convenios fiscales una declaración explícita de obligación para evitar situaciones que generen riesgos de doble no imposición o excesivamente reducidas a través de la evasión fiscal o el abuso del Derecho.

Además, la OCDE ha incluido en su plan de acción un modelo de convenio que contiene una cláusula antiabuso. Al respecto, Colombia ha suscrito 7 convenios que cuentan con la Cláusula de limitación de beneficios o cláusula antiabuso (LOB por sus siglas en inglés) que requiere la

aplicación de los Estados contratantes. Dicha cláusula limita el acceso a las ventajas concedidas en virtud del convenio a las entidades que reúnan ciertas condiciones como son una determinada personalidad jurídica, titularidad y naturaleza de sus actividades generales, teniendo a su vez por objeto dichas condiciones garantizar la existencia de un nexo suficiente (presencia fiscalmente imponible) entre dicha entidad y su Estado de residencia (OCDE, 2015). En síntesis, la implementación de las propuestas de la OCDE conducen a realizar ajustes en convenios de CDI, y hasta la fecha, Colombia ha cumplido con los estándares fijados por el organismo sin llegar a incumplir ningún convenio.

Con respecto al plan de **Acción 7** que busca impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente EP, como se explicó con antelación, la OCDE recomienda una definición de EP en la que se vincule su existencia con contratos para operaciones con intermediarios o comisionistas.

En Colombia el concepto de EP, fue parte del ordenamiento con el artículo 86 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 20-1 del ET, para vincular a las personas naturales no residentes y las personas jurídicas y empresas extranjeras como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con respecto a las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, obtenidos de manera directa o a través de un agente dependiente, el cual se entenderá como aquel que habitualmente tenga o ejerza la facultad de concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa del exterior.

Cuando se revisan los convenios firmados por Colombia se creería que las rentas de fuente nacional que no estén vinculadas a un EP no serían gravadas, sin embargo, la normatividad colombiana ordena que las rentas de fuente nacional tributan en Colombia, independientemente de la existencia o no del EP son gravadas, lo que ocasiona una confusión para los extranjeros en Colombia con respecto a la obligación de tributar, puesto que no tienen claro si las rentas estarán gravadas o no.

De esta forma el país avanza en el reconocimiento y regulación del EP, pero no cumple en su totalidad con los estándares que debe realizar para vincular la empresa exterior, debido a que existe el vacío jurídico de definir o identificar aquellas operaciones realizadas por el agente intermediario que puedan vincular a la empresa exterior lo que demanda la existencia de un análisis según la situación económica específica para dicha vinculación fiscal.

El contenido normativo sobre las EP quedó intacto con la reforma tributaria Ley 1819 del 2016, ya que si bien esta reforma tiene en cuenta el plan BEPS, no consideró las propuestas de la Acción 7, dejando a la DIAN la responsabilidad de caracterizar las operaciones que se enmarquen en la práctica de abuso en materia tributaria por lo que no se resuelve cabalmente lo recomendado en esta acción. Los vacíos existentes en la normativa colombiana respecto a la definición de los actos de agente independiente, no se evidencian cambios desde el año 2012, delegando en la Administración fiscal o en su defecto en la administración de justicia la solución de controversias referentes a este punto (Sánchez, 2023). De esta forma, se puede concluir con respecto a esta acción que la normativa sobre EP no ha logrado cumplir con los estándares de la OCDE en esta materia, presentando una propuesta diferente a la del organismo, pero con falencias que requieren una modificación.

Con respecto a las **acciones 8, 9 y 10 y 13** enfocadas a garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor, la OCDE propone limitar las posibilidades de transferencia de utilidades a partir de los lineamientos de precios de transferencia en tres áreas clave: intangibles, riesgo y capital y transacciones de alto riesgo.

Mediante la Ley 1819 de 2016 (artículo 107) y sus normas reglamentarias, Colombia estableció un método de *precio comparable no controlado*, relacionado con operaciones de materias primas o *commodities*, como el método más adecuado. En este contexto, cuando se trata de operaciones ejecutados por contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, con sus vinculados para establecer el precio de plena competencia de estas operaciones, se deberá utilizar el método de “Precio comparable no controlado”. Por otra parte, el Decreto 2120 del 2017 regula los servicios intragrupo en los cuales se establece que el contribuyente debe demostrar que la prestación del servicio entre vinculados cumple con los criterios del principio de plena competencia.

En cuanto a las obligaciones documentales que fija el plan BEPS, en Colombia los contribuyentes deben realizar la declaración de precios de transferencia. El artículo 108 de la Ley 1819 de 2016, incluye los deberes de realizar el informe maestro, el informe local y el informe país por país reglamentados por el Decreto 2120 de 2017, en el que se indica los contribuyentes que deben presentar cada uno de estos informes. En lo que compete al deber de reexaminar la

documentación de precios de transferencia Colombia ha estado activa desde el año 2017 vinculando el uso de reporte de país por país, analizando los reportes maestros y los informes locales entre otros.

Se busca con ello que el concepto de precios de transferencia dentro de los sistemas fiscales que se utiliza como mecanismo para que los contribuyentes fijen el valor de las transacciones que realizan entre vinculados, pueda ser motivo de revisión cuando van a cancelar sus impuestos. En estos casos se aplica el principio de plena competencia por parte de la DIAN, para comprobar que el valor reportado tenga relación con la operación realizada a cabalidad. De esta forma, se evidencia que en el país se han hecho adelantos legislativos para consolidar las medidas estándares diseñadas por la OCDE en cuanto al régimen de precios de transferencia.

En cuanto a la **Acción 12** orientada a exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Colombia no ha tenido un avance significativo. Si bien el proyecto de ley No. 163 de 2016 de reforma tributaria estructural contenía un título completo sobre el “Régimen de revelación obligatoria de estrategias de planeación tributaria agresiva”, (artículos 882 a 890), en la discusión en el Congreso fue eliminado, quedando fuera del documento final sancionado (Ley 1819 de 2016). Aún así, ha adoptado el planteamiento contenido en esta acción de emprender acciones orientadas a obtener información de los contribuyentes con mayor eficacia, como obligarlos o citarles para que declaren todas sus estructuras fiscales.

Sobre la **Acción 14** que busca hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Colombia ha incluido estrategias en algunos tratados específicos para eliminar la doble imposición, mediante acuerdos amistosos y en otros ha incluido el modelo de convenio de la OCDE contenido en esta acción. En otras palabras, Colombia ha hecho parte de su estructura de convenios el incluir el procedimiento amistoso para resolver controversias dentro de los convenios, como lo ha propuesto la OCDE.

Asimismo, el convenio suscrito con la Comunidad Andina de Naciones (CAN) en el año 2004, aunque no contiene un mecanismo bien desarrollado para la resolución de controversias como el de la OCDE, enfatiza la necesidad de compartir información entre los países miembros para resolver conflictos.

Para que los contribuyentes accedan a procedimiento de amistoso, nombrado en Colombia como Procedimiento de Mutuo Acuerdo (MAP), se debe realizar solicitud

conforme al trámite establecido en la Resolución Número 000085 del 21 de agosto de 2020 de la DIAN, como así dispuso el artículo 869-3 del estatuto tributario, modificado por el artículo 116 de la Ley 2010 de 2019.

La **Acción 15**, como se explicó está relacionada con la necesidad de contar con un instrumento multilateral (MLI) que modifique los convenios fiscales bilaterales y cerrar así la brecha que generan los vacíos jurídicos de cada jurisdicción que favorecen una planificación fiscal agresiva a las EMN. Colombia firmó este instrumento y aceptó expresamente la competencia sobre los convenios en materia fiscal firmados con países como Canadá, España, Francia, Estados Unidos, Portugal, Suiza, Chile y República Checa. Colombia hace las referencias pertinentes a los tratados en que tiene el Procedimiento amistoso establecido en el art. 16 del MLI aceptando su competencia. A la fecha el país tiene regulado el procedimiento de amistoso y conocido como el Procedimiento de Mutuo Acuerdo (MAP) por medio del artículo 869-3 del estatuto tributario, modificado por el artículo 116 de la Ley 2010 de 2019, y desarrollada por Resolución Número 000085 del 21 de agosto de 2020 de la DIAN.

De esta forma, se puede afirmar que frente a la propuesta del convenio MLI, Colombia firmó el convenio en relación a los tratados firmados o con otros estados, presentando las reservas necesarias.

6.3.3 Avances de Colombia para combatir de elusión fiscal en el marco del plan BEPS

Como se ha explicado previamente, el éxito del plan BEPS depende del compromiso y la colaboración que asuma cada país para cooperar con la comunidad internacional en el propósito de lograr una mayor regulación en materia fiscal, en particular para las EMN consideradas como los contribuyentes que más incurren en la evasión y elusión fiscal.

Antes y después de que Colombia ingresara a la OCDE y adoptara progresivamente las acciones del plan BEPS, ha venido obteniendo logros importantes para contrarrestar el problema de la elusión fiscal mediante reformas tributarias y decretos complementarios, así como con la firma de convenios para el intercambio de información tributaria, para eliminar la doble tributación y otras medidas ya mencionadas para combatir la erosión de la base impositiva y el traslado de beneficios.

Con la Ley 1607 de 2012, se estableció un mecanismo para regular los precios de transferencia, alineado con las propuestas de las acciones 8, 9 y 10, e incluido en el Decreto 2120 de 2017. De igual forma, con los deberes del Decreto que reglamentó el informe local, el informe maestro y el informe por país propuestas de la Acción 13 del Plan Colombia presenta un gran avance en materia fiscal sobre precios de transferencia.

Este Decreto mencionado anteriormente, faculta a la DIAN para establecer la fecha para la fijación del valor de transferencia, en caso que la información presentada por el contribuyente sea inconsistente o no concuerde con la conducta real de las partes o con otros hechos, para evitar el abuso a la ley tributaria. De igual forma, la Ley 1819 de 2016 en su artículo 107 complementa los precios de transferencia al establecer el método *de Precio Comparable no Controlado* considerado como el más pertinente para analizar las operaciones realizadas con *commodities* o materias primas, contenido sugerido dentro de las Acciones del plan BEPS de la OCDE.

De igual forma, al ampliar en la Ley 1607 de 2012 la definición de EP extendiéndose a las personas no residentes que obtengan ingresos mediante un agente (natural o jurídico) que ejerza la facultad de concluir actos o contratos vinculantes para el no residente, se genera un avance importante en la lucha contra la elusión ya que esta era una medida recurrente de las EMN para no constituir un EP y en su lugar utilizar un agente no subordinado de la empresa extranjera.

De otro lado, la misma Ley 1607 representó un avance significativo al incluir una Cláusula General Anti elusión o antiabuso (Artículo 122) que, de acuerdo con la DIAN, es un mecanismo seleccionado para controlar el abuso mediante la fiscalización, que consiste en solicitar al contribuyente que “mediante la inversión de la carga de la prueba, demuestre que sus operaciones, actos y demás fueron hechos con un propósito de negocios, distinto al mero ahorro de impuestos” (DIAN, 2023). De esta forma, el legislador le otorga a la DIAN herramientas para contrarrestar la planificación agresiva de las EMN que usualmente recurren a figuras jurídicas para ocultar su verdadera intención de eludir impuestos.

Posteriormente, esta cláusula antiabuso tuvo modificaciones debido a que los requisitos establecidos en la Ley 1607 para el uso de esta cláusula fueron limitantes para su aplicación, por lo que en la reforma de la Ley 1819 de 2016 en su artículo 300 se estableció que la DIAN está facultada para recharacterizar o reconfigurar toda operación que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. Una operación constituye abuso en materia

tributaria, cuando recurra a actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito comercial aparente, para sacar provecho tributario. En este sentido, la DIAN podrá expedir los actos administrativos necesarios para proponer y liquidar los impuestos, intereses y sanciones respectivas (Congreso de la República, 2016).

De esta forma, en los últimos 13 años se puede dar un parte positivo respecto de los avances que ha tenido el país en materia fiscal para combatir la elusión fiscal, lo que evidencia una postura definida en su política fiscal (en las esferas administrativa, legal y en cuanto a coordinación internacional) además de medidas administrativas para la captura e intercambio de información que permita cerrar las brechas que faciliten a los contribuyentes la elusión de sus obligaciones tributarias, con lo cual logra consolidar en gran medida el proyecto del Plan BEPS.

6.4 Beneficios, desafíos y limitaciones de la adopción del Plan de Acción BEPS en Colombia para garantizar la transparencia fiscal y combatir la evasión y elusión tributaria de las EMN (Objetivo 3)

La implementación de las 15 acciones del paquete BEPS está en marcha a nivel global, y se ha logrado un progreso tangible bajo los principios de coherencia, sustancia y transparencia. La experiencia de una década desde el inicio del proyecto BEPS ha revelado tanto beneficios como costos.

6.4.1 Beneficios y logros obtenidos

En términos de efectividad, se ha observado una disminución significativa en la elusión fiscal de las EMN en el período posterior a 2017. Por ejemplo, un análisis de estados financieros de multinacionales europeas mostró una reducción en sus tasas impositivas efectivas por diferencias de beneficios intragrupo, pasando de un promedio del 4.7-7.8% entre 2011 y 2017 a un 2.2-2.7% a partir de 2018. Además, los datos de comercio irlandeses con EE. UU. revelan un cambio dramático en los pagos por propiedad intelectual, con un aumento del 2.227% desde el último trimestre de 2017 hasta el último de 2024 (OCDE/G20, 2025). Esto sugiere que las estructuras fiscales revisadas están logrando alinear la declaración de beneficios con la ubicación de la sustancia económica. El Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS también reporta un

progreso continuo en la mejora de la resolución de disputas fiscales y la transparencia a través de los informes país por país.

El *Centro Internacional de Informaciones Tributarias* (CIAT) actuando en cooperación con organismos multilaterales y la sociedad civil, viene implementando actividades orientadas a difundir el Plan de Acción BEPS desde el año 2014, sus resultados y desafíos principalmente para los países en vías de desarrollo y recogiendo información sobre la percepción que se tiene sobre las acciones que propone el Plan y las prioridades que se deben tener, así como los desafíos y limitaciones (CIAT, 2017). El nivel de prioridad que se le da a las distintas acciones ha sido discutido y resulta ser de interés para la región, aunque el nivel de prioridad es diferente de acuerdo al perfil económico del país, su sistema financiero y su administración tributaria.

Conforme a los datos estadísticos elaborados por el CIAT desde el año 2014, todas las acciones del Plan BEPS reúnen requisitos y prioridades similares a las que se han vislumbrado en América Latina y el Caribe, aunque se encuentran posiciones más positivas hacia las acciones relacionadas con el control de precios de transferencia (8 a 10) y la necesidad de implementar mecanismos para reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (acción 13) (CIAT, 2017).

Igualmente, se ha tildado de prioritarias la acción 7 que busca impedir la elusión artificiosa del EP, la acción 1 que plantea abordar los retos de la economía digital para la imposición, la acción 5 enfocada a combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, y la acción 6 para impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, -mediante un instrumento multilateral-, aunque es una visión supeditada al caso específico de los tratados que tiene cada país.

Existen posiciones negativas hacia las acciones enfocadas a neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos y el refuerzo de las normativas CFC (acciones 2 y 3), limitación de deducción de intereses y pagos financieros (acción 4) así como hacer más efectivos los mecanismos de resolución de transferencias (acción 14). Esto se debe a que en la región se han realizado avances en materia de precios de transferencia y se cuenta con experiencia y una mayor sistematización de la información, aunque existe la necesidad de darle prioridad a lo relacionado con precios de transferencia (CEPAL, 2022). Estas posiciones se presentan por diversos motivos como por ejemplo: se requiere el concurso de mecanismos internacionales; no se cuenta con la debida

experiencia en el área; por el contexto económico de cada país o no se comprende el riesgo de esta problemática.

En este escenario, los países han solicitado para la adopción y seguimiento del Plan de Acción BEPS, contar con mecanismos para identificar y evaluar prácticas tributarias nocivas en condiciones iguales y con transparencia, ejecutar programas de inducción para los nuevos miembros del Marco Inclusivo BEPS, así como conceder períodos de transición para lograr una participación inclusiva y efectiva de los países que ingresen a la OCDE.

Se ha planteado además la necesidad de conformar grupos de trabajo conjunto entre países iberoamericanos en los que se adopte el uso del idioma español como lenguaje oficial en las reuniones y documentos relacionados con el Plan de Acción BEPS, de contar con una plataforma institucional amplia y eficiente, con los recursos humanos y materiales adecuados así como la creación de espacios de reunión y seguimiento por parte de equipos técnicos internacionales en la región para una mayor eficacia y celeridad de los procesos.

De otro lado, se reconoce la urgencia de realizar cambios para mejorar la capacidad de las administraciones tributarias domésticas que les permita participar bajo condiciones iguales en la implementación del BEPS, teniendo presente que no todos los países cuentan con los recursos y la logística requerida para este fin. Esto requiere de suficiencia financiera para hacerle frente a los retos que impone el Plan de Acción BEPS, y una mayor conciencia de los actores políticos y organizaciones regionales para implementar reformas normativas y consolidar una infraestructura jurídica para la imposición eficaz de sanciones (CEPAL, 2022).

Además, se plantea como una prioridad crear procesos de sensibilización y educación tributaria con el fin de promover la responsabilidad social corporativa que incentive el cumplimiento obligatorio de las obligaciones fiscales entre las EMN creando incentivos fiscales objetivos y justos, facilitando el acceso a documentos BEPS, fomentando una mayor cooperación a nivel regional para el intercambio de buenas prácticas e información financiera necesaria para potenciar la efectividad de las acciones, entre otras.

Por otra parte, cabe destacar que las discusiones recientes que se han dado en torno a la implementación del Plan de Acción BEPS enfatizan la necesidad de retomar el debate sobre el equilibrio y reparto de potestades tributarias en el ámbito de los convenios para evitar la doble

imposición y sobre sistemas alternativos al “principio de libre competencia”, con el fin de controlar operaciones internacionales entre partes vinculadas (Vargas, 2022).

Igualmente, el debate sobre la necesidad de avanzar en el desarrollo de directrices relativas a precios de transferencia, para que sean más acordes a las necesidades de la región y específicamente a la naturaleza de las operaciones más importantes que en ella se ejecutan. Para ello se recomienda adelantar estudios sobre sectores económicos que permitan identificar sus principales características, e intercambiar información sobre la forma como operan, su rentabilidad y la carga tributaria que tienen las EMN en los diferentes países en los que comercian sus productos o servicios. Entre los sectores económicos más relevantes a estudiar, se destacan el sector minero, el agropecuario, el productor de materias primas y productos naturales en general (banano, café, flores, madera, etc.) y el sector financiero (Comisión de Expertos , 2021).

6.4.2 Desafíos y limitaciones de la adopción de las cláusulas BEPS

A pesar de los avances, la implementación de las medidas BEPS y la lucha contra la elusión fiscal enfrentan desafíos persistentes:

Desafíos Administrativos y Técnicos: La implementación de los Pilares Uno y Dos de BEPS 2.0 es una tarea monumental. Requiere que las empresas multinacionales rastreen y gestionen más de 230 puntos de datos para cada entidad en la que operan a nivel global. Para la DIAN, esto significa una inversión significativa en tecnología y desarrollo de personal para manejar la complejidad y la creciente demanda de procesamiento de datos. Un informe de la *Tax Foundation* señaló que el endurecimiento de los estándares de precios de transferencia en Chile, Colombia, España y Uruguay resultó en un aumento significativo en la contratación de profesionales en planificación fiscal, sin una correlación directa en el aumento de la recaudación (Tax Foundation, 2024). Esto sugiere que los recursos se desvían hacia el cumplimiento en lugar de hacia actividades productivas.

Preocupaciones sobre la Recaudación del Pilar Uno: Colombia ha expresado preocupaciones sobre la solución del Pilar Uno. Se estima que este pilar solo cubriría a unas 108 empresas a nivel global y solo transferiría el derecho a gravar un porcentaje mínimo de las ganancias, que se calcula en menos del 0,5% del recaudo actual del país. Esto ha llevado a Colombia a implementar medidas unilaterales, como el impuesto de presencia económica

significativa (PES), que busca capturar ingresos de la economía digital de manera más efectiva (Sánchez, 2023).

Riesgo de Fuga de Capital: Aunque el impuesto mínimo global del 15% busca detener la competencia fiscal, existe un riesgo de que las empresas, cuya sede principal esté en países que sí implementaron la tasa, busquen ubicar sus capitales en jurisdicciones que no lo hayan hecho. Además, las regulaciones de precios de transferencia podrían reducir la inversión real de las multinacionales en el país que las implementa (Arango, Valencia, & Villa, 2022).

Altos costos de cumplimiento: Una de las consecuencias críticas ha sido el aumento "marcadamente más alto" de los costos de cumplimiento tanto para las administraciones fiscales como para la comunidad empresarial. La tarea de ensamblar datos en múltiples formatos para múltiples jurisdicciones es compleja y requiere recursos significativos (Vargas, 2022).

Dificultad de medición: Resulta difícil separar la actividad BEPS de la actividad económica real, así como diferenciarla de otras preferencias fiscales que no son BEPS. La OCDE ha señalado limitaciones en los datos y herramientas de medición existentes, y la falta de actualización de los indicadores BEPS desde 2015 es una limitación para evaluar la efectividad de las contramedidas (Algecira & Miranda, 2017).

Lapsos de tiempo: Existe un retraso entre la finalización de las ideas de la OCDE y su implementación a nivel nacional. Además, los cambios en el comportamiento de traslado de beneficios no son inmediatos, lo que dificulta una evaluación rápida de la efectividad (Vargas, 2022).

Impacto en la inversión: Si bien las medidas buscan una mayor equidad, algunas investigaciones sugieren que las regulaciones de precios de transferencia pueden dañar la inversión real doméstica en los países que las implementan, aunque esto no necesariamente disminuye la inversión total del grupo multinacional (Hanappi & Whyman, 2023).

Consenso y flexibilidad: El plan BEPS fue diseñado para ser flexible y adoptado por consenso entre los países participantes. Si bien esto permite mejoras continuas, también puede generar desafíos en la aplicación uniforme de las medidas y en la capacidad de los países para implementarlas plenamente (Vargas, 2022)..

Necesidad de herramientas de apoyo: Se requieren herramientas y guías para ayudar a los países en desarrollo con menor capacidad a enfrentarse a los problemas de BEPS y a implementar las medidas antielusivas (Vargas, 2022).

La brecha entre la ambición regulatoria y la realidad de la implementación es un aspecto crucial. Si bien hay un "progreso tangible" y una "disminución significativa en la elusión fiscal", los desafíos como los "costos de cumplimiento marcadamente más altos", las "dificultades en la medición" y los "retrasos en la implementación" indican que la implementación de medidas tan complejas a nivel global no es un proceso lineal ni exento de fricciones (CIAT, 2017). La capacidad de los países para implementar y hacer cumplir estas reglas es un factor crítico, especialmente para las economías en desarrollo. Esto subraya que la agenda BEPS es un compromiso a largo plazo que requiere no solo acuerdos normativos, sino también inversión en infraestructura administrativa y cooperación técnica continua para asegurar su efectividad plena.

7 Discusión

La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) ha emergido como un desafío fiscal internacional de primera magnitud, impulsado por la globalización y la digitalización de la economía. Este estudio ha desglosado la naturaleza de BEPS, sus mecanismos sofisticados, las profundas consecuencias que acarrea y la respuesta coordinada de la comunidad internacional, así como los beneficios que ha traído para Colombia en materia fiscal y las limitaciones que se presentan.

La participación de Colombia en el Marco Inclusivo de la OCDE/G20, demuestra su compromiso con los esfuerzos globales para combatir la evasión y la elusión fiscal. De igual forma, el país ha tenido importantes avances en la implementación de las acciones en las que se enmarca el Plan BEPS, aunque con algunas debilidades.

Esto se traduce en la adopción de medidas como el impuesto mínimo global y la cláusula de sujeción a imposición, que alinean su sistema tributario con las mejores prácticas internacionales. De otro lado, los cambios normativos ya señalados facultan a la administración fiscal del país para adoptar medidas tendientes a evitar la elusión y el fraude fiscal internacional o la erosión de la base imponible. Se han realizado e implementado algunas propuestas como el principio de destino y el manejo de presencia económica significativa. Se han realizado avances en el control de ECE con el régimen TFI, al cual Colombia ha cumplido la recomendación de la OCDE de dar una definición a sociedad extranjera controlada. De igual forma, la implementación de las propuestas de la OCDE ha conducido a realizar ajustes en convenios de CDI.

Cabe destacar la cláusula general anti abuso en materia tributaria que faculta a la DIAN para fiscalizar y reconfigurar las operaciones susceptibles de incumplir las normas tributarias, las normas sobre precios de transferencia, establecimiento permanente, el concepto de presencia económica significativa, entre otras ya analizadas. No obstante, es preciso señalar que aún existen vacíos que se deben superar, como la imposibilidad de definir las operaciones que realiza una empresa extranjera a través de intermediarios evadiendo la figura del establecimiento permanente (EP)

De otro lado, la Ley 2277 de 2022 introdujo la tasa mínima de tributación del 15% para las personas jurídicas, alineándose con el Pilar Dos de la OCDE. También se ha trabajado en la

aplicación de las reglas sobre precios de transferencia y la lucha contra los esquemas de deducción de intereses. Por tanto, se puede decir que el país ha cumplido con los estándares comprendidos por el organismo sin llegar a incumplir ningún convenio, aunque un reto a futuro es armonizar plenamente la normativa colombiana con los estándares de la OCDE.

Aun así, es preciso señalar que las diferencias en políticas fiscales entre países obedecen a problemas estructurales de larga data, pues mientras los más desarrollados diseñan sus normativas para proteger a sus inversionistas y promover el crecimiento económico, los países en vías de desarrollo realizan actuaciones contrarias, para propiciar la inversión extranjera, por lo que sus normativas domésticas conceden beneficios y tratamientos favorables a las EMN diferentes a los propios nacionales.

Además, las desventajas en tecnología y gestión de la información que presentan los países menos desarrollados, representan limitaciones para estar a la par de los demás países de la OCDE, por lo que se plantea la necesidad de fortalecer los mecanismos de cooperación con otros organismos para adoptar soluciones que respondan a las necesidades de todos los países y no solo de aquellos más desarrollados.

La cooperación internacional, ejemplificada por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20, será cada vez más crucial para garantizar la coherencia y la efectividad de las medidas fiscales transfronterizas. La tensión entre la necesidad de recaudación fiscal y el fomento de un entorno empresarial atractivo para la inversión seguirá siendo un desafío clave en la formulación de políticas fiscales. Finalmente, la transparencia, a través de herramientas como los informes país por país, continuará siendo un pilar fundamental para mejorar la supervisión y la rendición de cuentas, contribuyendo a un sistema fiscal internacional más justo y equitativo. La "refundación" del derecho tributario internacional es, en esencia, un proceso continuo de adaptación a las realidades económicas cambiantes.

Las consecuencias de BEPS son multifacéticas y de gran alcance: se traducen en la pérdida de miles de millones de dólares en ingresos fiscales para los gobiernos, lo que afecta directamente la financiación de servicios públicos esenciales y desfavorece desproporcionadamente a los países en desarrollo. Además, estas prácticas distorsionan la competencia en el mercado global, creando un "terreno de juego desnivelado" entre las EMN y las empresas domésticas, y pueden llevar a una asignación ineficiente de recursos. A nivel social, BEPS erosiona la confianza pública en la justicia

y equidad del sistema fiscal, generando riesgos reputacionales para las empresas involucradas. Irónicamente, la propia implementación de las medidas anti-BEPS ha generado un aumento en los costos de cumplimiento tanto para las empresas como para las administraciones tributarias.

En un sentido prospectivo, la fiscalidad internacional se perfila como un campo de batalla en constante evolución. La implementación global de BEPS 2.0 (Pilar Uno y Dos) marcará un hito, redefiniendo fundamentalmente dónde y cómo se gravan los beneficios de las EMN. Sin embargo, la adaptabilidad inherente de las estrategias de elusión fiscal, como se ha visto con la sustitución de esquemas como el "*Double Irish*" por otros nuevos, requerirá una vigilancia continua y una evolución constante de las normas. La "guerra" contra BEPS no tiene un punto final definitivo, sino que es un proceso dinámico de adaptación regulatoria y cumplimiento (Sánchez, 2023).

8 Conclusiones

La evasión y erosión fiscal de las EMN en el contexto nacional y extranjero, es un problema complejo de larga data, debido a la falta de información precisa acerca de sus efectos fiscales en cuanto al efecto BEPS que se considera como cuantiosos y gravosos, ocasionando un drenaje masivo de recursos que, de otra forma, contribuirían a sortear los altos déficits financieros, principalmente para los países en vías de desarrollo como Colombia.

Siendo el Proyecto BEPS un plan ambicioso para conformar un nuevo orden a favor de la justicia tributaria internacional, potenciar el comercio internacional y la cooperación económica entre los países miembros de la OCDE, aún enfrenta importantes retos y desafíos ya enunciados, que deberán sortearse a futuro para consolidar el sistema global y combatir eficazmente las prácticas abusivas en que incurren de forma recurrente las empresas multinacionales EMN.

Colombia ha logrado importantes avances en su política fiscal en la última década a raíz de su adhesión a la OCDE, y la implementación de medidas para aplicar el plan de Acción BEPS, lo que ha favorecido la evolución del sistema fiscal en los aspectos normativos, administrativos y en cuanto a cooperación internacional. De esta forma, ha hecho importantes esfuerzos para superar los déficits normativos, y consolidar un entorno fiscal claro y eficiente, para blindar el sistema contra las prácticas abusivas de las EMN y los contribuyentes residentes y extranjeros.

El ingreso a la OCDE ha ocasionado y seguirá ocasionando una serie de cambios para Colombia, en su propósito de cumplir con los estándares internacionales para revertir y prevenir los abusos de las EMN de las normas jurídicas en el derecho tributario internacional, así como para enfrentar las dinámicas emergentes que se vayan presentando en el mercado y que representan nuevos retos para la administración fiscal.

Se puede concluir que en Colombia ha existido un esfuerzo importante para mejorar el sistema fiscal acorde a las grandes transformaciones globales y las exigencias de los bloques estratégicos como la OCDE y el G20, asumiendo un papel activo en su proceso de adhesión a la OCDE y desarrollando mecanismos para adoptar las propuestas y recomendaciones del organismo realizando cambios administrativos y normativos al interior del Estado.

De esta forma, ha logrado importantes avances no solo con respecto a la mayoría de las acciones del Plan BEPS, sino en cuanto al intercambio de información acerca de estructuras fiscales

agresivas y sobre contribuyentes, mediante acuerdos y tratados de cooperación fiscal con el propósito de combatir la elusión fiscal principalmente por parte de las EMN. De esta forma, la DIAN ha ido ampliando sus mecanismos para una fiscalización tributaria más eficiente, al contar con mayor información fiscal proveniente de fuentes nacionales e internacionales acerca de los contribuyentes en general y en particular aquellos que cuentan con grandes patrimonios, como las EMN.

Como se ha podido evidenciar a lo largo de este estudio, el Plan de Acción BEPS y el enfoque de los dos pilares, que se han propuesto entre otras metas, unificar esfuerzos entre los países para trabajar de forma conjunta hacia una mayor transparencia fiscal internacional. Contempla políticas y propuestas normativas orientadas a que se creen los medios efectivos para el intercambio de información sobre estructuras fiscales abusivas e información fiscal de los contribuyentes y empresas transnacionales. Se enfatiza la interpelación que realiza el organismo a los países para que se desmonte la competencia fiscal y aquellos escenarios fiscales que se convierten en paraísos para el traslado de beneficios y la consecuente erosión de la base imponible.

Es de resaltar el esfuerzo de la OCDE para promover cambios en la normativa fiscal nacional e internacional de los países, con el fin de fijar estándares que unificar criterios y eliminar vacíos jurídicos que existen entre distintas jurisdicciones que impidan la planificación fiscal agresiva por parte de las EMN. Igualmente, se deben señalar como grandes logros, los mecanismos para evitar la doble imposición y la doble no imposición, el procedimiento amistoso para dirimir controversias tributarias y reglas claras para la neutralización de los desajustes que existen en los acuerdos híbridos, entre otras medidas para combatir la elusión fiscal.

De igual forma, cabe destacar el modelo de los Dos Pilares y la Acción 2 que han logrado avances en cuanto a la construcción de un mejor entorno fiscal para el comercio electrónico diseñando soluciones para las estrategias comerciales que se apoyan en el uso de las TIC, lo que favorece la prestación de servicios en cualquier jurisdicción sin tener la carga impositiva que se recibiría al ser residente fiscal.

En la actualidad se presentan grandes desafíos como la guerra arancelaria impuesta por el actual gobierno de los EE. UU, que puede ocasionar graves impactos en el comercio mundial, en particular en América Latina, cuya economía depende en gran medida de las exportaciones al país norteamericano. Esto puede ocasionar una reducción significativa de las exportaciones y en cuanto

al crecimiento económico del sector empresarial, la caída de los ingresos fiscales indirectos, alterar las cadenas de suministros, lo que puede tener implicaciones para los impuestos que pagan en diferentes jurisdicciones. Es de esperarse que a futuro, los bloques estratégicos como la OCDE y el BRICS, adopten medidas para contrarrestar estas medidas arancelarias que seguramente impactarán de forma exponencial las economías emergentes de América Latina y Asia – Pacífico.

9 Recomendaciones

Entre las recomendaciones que se hacen para dar cumplimiento al Plan de Acción BEPS están las de tener una medición confiable tanto para los países de la OCDE como para los no afiliados, sobre el control permanente para evitar la doble tributación o doble no tributación, que sirva de insumo para las administraciones locales en su proceso de ajustes o reformas tributarias en la legislación interna y conforme a los acuerdos multilaterales. Esto, con el fin de hacer un seguimiento permanente a las actividades de las EMN y reducir la evasión fiscal (Zorro, 2019).

La DIAN ha implementado un plan de choque contra la evasión y el contrabando, que incluye la mejora de sistemas de información, la automatización de procesos y el fortalecimiento de la fiscalización (DIAN, 2025). No obstante, el éxito de las medidas BEPS dependerá de que la administración tributaria pueda llevar a cabo un proceso ágil de implementación. Para esto, es importante la ayuda de organismos internacionales, como la OCDE y el Banco Mundial, en el desarrollo de guías y herramientas de apoyo será crucial.

De otro lado, se recomienda un plan de acción de la DIAN para implementar y hacer seguimiento a las cláusulas del BEPS que ha adoptado Colombia, puesto que la aplicación práctica y un riguroso y efectivo seguimiento incrementaría el nivel de efectividad para combatir la evasión de impuestos de las EMN.

Es pertinente señalar que existe una falta de conciencia sobre las consecuencias éticas y legales tanto de la evasión como de la elusión de impuestos por parte de algunas empresas y más aún de las grandes EMN por lo que se recomienda al gobierno (Min hacienda) promover una cultura de cumplimiento tributario y la responsabilidad social empresarial sobre la base de principios y valores como la equidad, el respeto y la honestidad en el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes. La lucha contra el BEPS no es solo una cuestión de leyes, sino de cooperación continua y un proceso dinámico de adaptación a las realidades económicas cambiantes.

De igual forma, es importante fortalecer las medidas de control y sanciones fiscales para luchar contra prácticas perniciosas por parte de las EMN que buscan maximizar sus operaciones impactando el sistema fiscal de los países, especialmente de aquellos en vías de desarrollo. Si bien se han presentado avances en cuanto a la implementación de reformas tributarias para combatir la

evasión y elusión de impuestos y el traslado de beneficios hacia otras jurisdicciones se precisa una mayor participación de los países en las principales iniciativas mundiales de transparencia e intercambio de información tributaria (Gómez-Sabaíni & Morán, 2013).

Lo anterior, por cuanto se requiere un diagnóstico preciso y confiable acerca de los impactos que la evasión y elusión de impuestos por parte de las EMN generan en el contexto nacional e internacional. Esto permitiría identificar la magnitud del problema en las distintas clases de tributos aplicados, los canales a través de los cuales se pone de manifiesto, los sectores empresariales que son más críticos en cuanto a incumplimiento tributario, entre otras variables de análisis necesarias para dimensionar el fenómeno.

Infortunadamente, en América Latina los esfuerzos por cuantificar el problema de evasión de impuestos por parte de la EMN han resultado infructuosas dada la magnitud del problema y la falta de mecanismos de medición efectivos para hacerle seguimiento a una práctica por demás habitual dentro de las respectivas jurisdicciones. Existen múltiples variables que se deben considerar, pero no existen hasta ahora mecanismos de medición que permitan sistematizar la información y obtener evidencias estadísticas que sirvan de base para emprender acciones contundentes orientadas a su contención.

Tampoco se dispone de información suficiente sobre las principales tendencias en lo que se refiere a las reformas y medidas administrativas que los países adoptan para hacer frente a este desafío compartido a nivel regional (Gómez-Sabaíni & Morán, 2013). Por tanto, a futuro se precisa que el legislador estudie en comisiones de expertos en la materia, las reformas tributarias que se requieren para una alineación mas acorde del sistema fiscal colombiano con las medidas adoptadas por la OCDE para luchar contra la evasión fiscal de las EMN.

Se considera que una de las causas de liquidación de las empresas y sociedades en Colombia son las constantes reformas que incrementan la carga impositiva para las empresas, por lo que se recomienda que las futuras reformas se hagan con responsabilidad considerando variables, montos y periodicidad en los impuestos acordes a las condiciones reales y tangibles, para que el sistema fiscal sea progresivo y equitativo, incentivando el crecimiento económico y el desarrollo del país. De esta forma, se estará fomentando mayor confianza inversionista, que incentiva el desarrollo empresarial y el emprendimiento y se crea una mayor cultura y responsabilidad tributaria en el sector privado.

Referencias

- Adondexportar. (24 de 10 de 2024). *Adondexportar*. . Obtenido de Informe sobre los tratados internacionales de comercio: <https://www.adondexportar.com/acuerdos-comerciales/>
- Algecira, G., & Miranda, Y. (2017). *Análisis del impacto tributario en Colombia en la implementación del proyecto BEPS frente a la adhesión en la OCDE*. Bogotá, Colombia: Tesis de Grado. Universidad Tadeo Lozano/ Disponible: <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/handle/20.500.12010/3755> .
- Allam, A., Moussa, T., Abdelhady, M., & Yamen, A. (2023). National culture and tax evasion: The role of the institutional environment quality/ Contents lists available at ScienceDirect. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 52 (2023) 100559, doi: <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2023.100559>.
- Allan, A., Heba, A., Elmarzouky, M., & Yamen, A. (2024). Financial development and tax evasion: International evidence from OECD and non-OECD countries. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, DOI: <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2024.100653>.
- Alstadsaeter, A., Johannesen, N., & Ségal, H. (2022). Tax evasion and tax avoidance. *Journal of Public Economics*, DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2021.104587>.
- Arango, L., Valencia, V., & Villa, K. (2022). *Análisis del Impacto de la Evasión y Elusión de impuestos en las empresas de Colombia*. Bello (Antioquia): UNIMINUTO. Corporación Universitaria Minuto de Dios. .
- Arenas-Mesa, A. (2016). *Sostenibilidad Fiscal y Reformas Tributarias en América Latina*. Santiago de Chile: CEPAL-BID Recuperado de: <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/05fb24b2-d548-4c8b-972b-ed8431bfc8ba/content>.
- Arévalo, A. (2016). *Aplicación en Colombia del Plan BEPS (Base Erosión and Profit Shifting)*. Bogotá: Tesis de Grado/ Universidad Militar Nueva Granada. Disponible: <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/15184/ArevaloDue%C3%B1asAngieLizeth2016.pdf?sequence=1>.
- Balaunde, D. (2023). Justicia Tributaria y sus principios rectores. *Canopus*, 27-45 .

- Barbu, L., Horobet, A., Belascu, L., & Ilie, A. (2023). APPROACHES TO TAX EVASION: A BIBLIOMETRIC AND MAPPING ANALYSIS OF WEB OF SCIENCE INDEXED STUDIES. *JOURNAL of BUSINESS Economics & Management*, DOI: <https://doi.org/10.3846/jbem.2024.20691>.
- Becerra, D., Rosales, A., & Gutiérrez, P. (2023). Desafíos tributarios de la digitalización de la economía: Una reflexión en torno al Proyecto BEPS. *The Anáhuac Journal*, 23(1) 12-39 Disponible: <https://www.scielo.org.mx/pdf/taj/v23n1/2683-2690-taj-23-01-12.pdf>.
- Bellaizan, K., & Cuellar, D. (2019). *Influencia del plan de acción BEPS en las normativas tributarias de Chile y Colombia*. Bogotá, Colombia. : Tesis de Grado / Disponible: <https://repository.libertadores.edu.co/server/api/core/bitstreams/684c1890-1d98-4b66-8850-78f8e9b93727/content>.
- Bernal, C. (2015). Transparencia Fiscal Internacional . *Papeles de Discusión IELAT - Universidad de Alcalá, España.* , https://ielat.com/wp-content/uploads/2018/02/PD_13_Octubre_2015_Cristina_Bernal.pdf.
- BID. (2006). *Banco Interamericano de Desarrollo . de Desarrollo, B. I. (1971). Instituto de Desarrollo Económico. Formulación de políticas tributarias para A.L. México.* : BID.
- Blanco, A. (2018). BEPS, una política proteccionista en favor del erario. *Ciencia Jurídica*, 121-135 Disponible: <https://www.cienciajuridica.ugto.mx/index.php/CJ/article/view/259>.
- Bocachica, M. (2020). Las medidas antiabuso en el marco d ela Convención Multilateral para Implementr las medidas del lProyecto Beps relacionads con convenios. En C. &. Sanin, *Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso* (pág. 15). Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia. URL:<https://publicaciones.uexternado.edu.co/gpd-desafios-de-la-planificacion-fiscal-frente-a-las-normas-antiabuso-9789587905441.html> .
- Bohórquez, O. (2020). *Paraísos fiscales y su incidencia internacional en temas tributarios.* . Bogotá, Colombia: Universidad Tadeo Lozano. URL: <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/10837/Trabajo%20de%20grado.pdf?sequence=1> .
- Bonilla, L. (2017). Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión en el sistema tributario. *Revista del ICDT*, 54(76) Disponible:

<https://openurl.ebsco.com/openurl?sid=ebsco:plink:scholar&id=ebsco:gcd:125169086&crI=c> .

- Cañas-Cardona, A. (2023). *Reformas tributarias en Colombia. Una lectura de los cambios tributarios expedidos durante los últimos 32 años y sus consecuencias para el país*. Manizales: Universidad de Caldas. Disponible: https://repositorio.ucaldas.edu.co/bitstream/handle/ucaldas/19735/_%28TESI%CC%81S%29%20%20-%20%20Andre%CC%81s%20Can%CC%83as%20Cardona%202023%20.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- CEIPA. (2025). La reciente imposición de aranceles por parte de los Estados Unidos : Cómo afecta a Colombia. *CEIPA/ Universidad Estatal de Arizona*, URI: <https://ceipa.edu.co/blog/el-impacto-de-los-nuevos-aranceles-de-ee-uu-en-colombia-efectos-y-posibles-soluciones/#:~:text=Repercusiones%20para%20la%20poblaci%C3%B3n,subir%C3%A1n%2C%20impactando%20la%20canasta%20familiar>.
- CEPAL. (2022). *Comisión Económica para América Latina y el Caribe/ Los ingresos tributarios en América Latina y el Caribe*. Santiago de Chile. Disponible: <https://www.cepal.org/es/comunicados/ingresos-tributarios-america-latina-caribe-sufren-un-impacto-historico-antes-mostrar>: CEPAL- BID- OCDE.
- CIAT. (2017). *Centro Internacional de Informaciones Tributarias/ Una visión general sobre el plan de acción BEPS y su impacto en países de América Latina y el Caribe*. URL: <https://www.ciat.org/una-vision-regional-sobre-el-plan-de-accion-beps-y-su-impacto-en-paises-de-america-latina-y-caribe/>.
- Comisión de Expertos . (2021). *Informe Final de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* . Bogotá, Colombia: Diario Oficial.
- Congreso de la República. (2016). *Reforma Tributaria Estructural Ley 1819 de 2016*. Bogotá, Colombia: Diario Oficial.
- DIAN. (2023). *Impuestos Renta Personas Naturales*. Bogotá, Colombia: URL: https://www.dian.gov.co/impuestos/personas/Renta_Personas_Naturales_AG_2019/Paginas/rentas-cedulares.aspx.

- DIAN. (2025). *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales/ Informe sobre evasión de Impuestos 2024*. Bogotá, Colombia.
- DNP. (2024). *Departamento Nacional de Planeación / Reporte Anuario de Competitividad Mundial IMD*. Bogotá, Colombia: DNP.
- Echavarría Olózaga, H. (1991). *EL SENTIDO COMUN EN LA ECONOMIA COLOMBIANA* (Vol. 6). BOGOTA D.C: LEGIS EDITORES S.A. Recuperado el 2017
- Espitia, J., Ferrari, C., Hernández, G., Gonzalez, J., Reyes, L., & Zafra, G. (2017). Sobre la reforma tributaria estructural que se requiere en Colombia. *Revista de economía institucional* , 19(36), 149-174 Disponible en: http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0124-59962017000100149&script=sci_arttext.
- FMI. (2018). *Centro de Estudios de Precios de Transferencia Informe periodo 2006-2014*. Ginebra, Suiza: Fondo Monetario Internacional.
- Galán, M. (5 de 3 de 2024). *Metodología de la Investigación: La investigación documental*. Obtenido de Manuelgalán.blog.: http://manuelgalan.blogspot.com.co/2011/09/la-investigacion-documental_1557.html
- Gómez, A., Chica, H., & López, S. (2024). *Evasión de Impuestos en Colombia. Análisis sistemático de literatura*. Montería, Colombia: Universidad Coopertiva de Colombia. .
- Gómez, J., & Morán, D. (2020). Estrategias paa abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe. *CEPAL - Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 215*, CEPAL/ Cooperación Española/ ONU. .
- Gómez-Sabaíni, J., & Morán, D. (2013). *Política tributaria en América Latina. Agenda para una segunda generación de reformas*. Santiago de Chile.: CEPAL- Cooperación Alemana. Disponible: <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/e5684436-acf8-4b0f-b33e-e60a6d67e65c/content>.
- González, J., & Corredor, F. (2016). La reforma tributaria en Colombia no es estructural, ni integral ni progresiva. *Revista de Economía Institucional* , (34), 173 doi: <http://doi.org/10.18601/01245996.v18n34.11>.
- Hanappi, T., & Whyman, D. (2023). *Tax and Investment by Multinational Enterprises*. London.: DOI; <https://dx.doi.org/10.1787/e817ce39-en>.

- Hernández, Fernández, & Baptista. (2004). *Metodología de la Investigación*. México: McGraw Hill.
- Herrera, B. (2022). *Evasión y elusión fiscal del impuesto sobre la renta en las economías de los países suramericanos: un análisis desde los paraísos fiscales*. Bogotá, Colombia: CUC. URL:
<https://repositorio.cuc.edu.co/bitstream/handle/11323/9603/Evasi%c3%b3n%20y%20elus%c3%b3n%20fiscal%20del%20impuesto%20sobre%20la%20renta.pdf?sequence=1&isAllowed=y> .
- Hori, T., Maebayashi, N., & Morimoto, K. (2023). Tax evasion and optimal corporate income tax rates in a growing economy. *Macroeconomic Dynamics*, 27, pp. 743–769 DOI: doi:10.1017/S1365100521000638.
- Jaime, S., & Fuentes, V. (2017). *Estudio de las reformas tributarias en Colombia y sus efectos sobre variables macroeconómicas*. Bogotá, Colombia: <https://repository.ucatolica.edu.co/server/api/core/bitstreams/b5bf3448-edb7-4e3e-805a-81854aadf350/content>.
- Jiménez, J., Ocampo, J., Podestá, A., & Valdés, M. (2020). *Explorando sinergias entre la cooperación tributaria internacional y los desafíos tributarios latinoamericanos en tiempos de COVID-19*. Santiago de Chile. www.cepal.org/es/publications: CEPAL.
- Kemme, D., Parikh, B., & Steigner, T. (2020). The morale and international tax evasion. *Journal of World Business/ Contents lists available at ScienceDirect*, DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2019.101052>.
- KPMG. (2021). *Marco Inclusivo BEPS. KPMG Global*. . París: KPMG International entities provide no services to clients.
- López, J. (14 de 10 de 2024). Retos fiscales y sectoriales que pide ajustar el informe de competitividad en Colombia. *La República*, págs. <https://www.larepublica.co/economia/los-grandes-retos-fiscales-y-sectoriales-que-pide-ajustar-el-informe-de-competitividad-3490813> .
- Minhacienda. (2022). *Reforma tributaria para la igualdad y la Justicia Social*. Bogotá, Colombia: Ministerio de Hacienda y Crédito Público Disponible:

- https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTER-200786.
- Montaña, J., & Rendón, L. (2020). *Análisis de los indicadores económicos del Plan BEPS Acción 11*. Bogotá, Colombia: Universidad Jorge Tadeo Lozano. Tesis de Grado. .
- Moreno Villorina, Y. (2023). *Análisis de la evasión de impuestos en Colombia y su impacto en la economía del país*. . Bogotá, Colombia: Universidad Libre UNILIBRE. URL: <https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/25317/ARTICULO%20EVASI%c3%93N%20FISCAL%20EN%20COLOMBIA.pdf?sequence=1&isAllowed=y> .
- OCDE. (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>: OCDE .
- OCDE. (2015). *Proyecto OCDE/G20 Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Bogotá, Colombia Disponible: <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> : OCDE.
- OCDE. (2020). *La OCDE Global, da la bienvenida a Colombia como su 37o miembro*. México Disponible: <https://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-global-da-la-bienvenida-a-colombia-como-su-37o-miembro.htm>): News Room.
- OCDE. (2022). *OECD Tax Policy Reviews Colombia, 2022*. París: OECD Publishing.
- OCDE. (2023). *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales sobre Conducta Empresarial Responsable*. Paris: OECD Publishing. DOI: <https://doi.org/10.1787/7abea681-es>.
- OCDE. (2023). *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales sobre Conducta Empresarial Responsable*. Paris: OECD Publishing. DOI: <https://doi.org/10.1787/7abea681-es>.
- OCDE. (2023). *Revenue Statistics/ Tax revenue buoyancy in OECD Countries 1965-2022*. pARÍS: DOI: <https://doi.org/10.1787/9d0453d5-en>.
- OCDE. (2024). *Administración tributaria 2024. Información comparativa sobre los países de la OCDE y otras economías avanzadas y emergentes*. París.: OECD Publishing, Paris, DOI: <https://doi.org/10.1787/ac2f5866-es>.
- OCDE et al. (2023). *Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe*. París: OECD, Publishing DOI: <https://doi.org/10.1787/5a7667d6-es>.

-
- OCDE/G20. (2021). *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Inclusive Framework on BEPS*. París: OECD Publishing, DOI: <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.
- OCDE/G20. (2022). *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)/ Inclusive Framework on BEPS*. París: URL: www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf.
- OCDE/G20. (2023). *Declaración de Resultados sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. París, Francia: OCDE.
- OCDE/G20. (2025). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status*. París: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-globe-rules-pillar-two-central-record-legislation-transitional-qualified-status.pdf>.
- OCDE/G20. (2025). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status*. París: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-globe-rules-pillar-two-central-record-legislation-transitional-qualified-status.pdf>.
- OECD/G20. (2021). *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Inclusive Framework on BEPS*. París: OECD Publishing, DOI: <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.
- Palacios, L. (2017). *Exenciones tributarias en Colombia: análisis de su regulación y su uso por parte de los contribuyentes*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Pérez, J. (2019). Exenciones tributarias y su relación con la justicia fiscal en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*, 28(2), 19-44.
- Piedras, M. (2022). *El acuerdo global sobre el marco de tributación de las multinacionales: antecedentes, contenido y objetivos*. Madrid: Universidad Pontificia Comillas- Facultad de Derecho
- Disponible:

- <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/58507/TFG-PiedrasRoca%2CMarina.pdf?sequence=1> .
- Pino, J., Farfán, J., & Cabrera, R. (2020). Aproximación a la percepción social sobre el sistema tributario colombiano a partir de una revisión teórica. *Económicas, CUC.* , 41(2), 197–210. Disponible: <https://repositorio.cuc.edu.co/>.
- Ramírez, C., & Ageitos, C. (2018). Colombia: el debate de la llamada Reforma Tributaria Estructural de 2016 . *Revista Divergencia*, No. 25, Universidad Externado de Colombia.
- Rendón, L. (2020). *Análisis de los indicadores económicos del plan BEPS acción 11*. Bogotá, Colombia: Tesis de Grado/ Universidad Jorge Tadeo Lozano. Disponible: <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/10867/Trabajo%20de%20grado.pdf?sequence=1>.
- Restrepo, M. (2017). El control constitucional de la justicia tributaria en Colombia. . *Revista de Derecho Tributario*, 35, 37-61.
- Rivero, L. (2023). *Marco comparativo de la implementación de la acción 7 de BEPS en Colombia, México y Chile desde el año 2014 al 2020*. Bogotá, Colombia: Tesis de Grado/ Universidad Externado de Colombia Disponible: <https://bdigital.uexternado.edu.co/server/api/core/bitstreams/12859db5-7182-41a6-8a35-f30d0c2eef70/content>.
- Rodríguez, J. (2017). *Análisis crítico de la Reforma Tributaria Ley 1819 de 2016*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia. Disponible: https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=0kfTDgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA11&dq=Ley+1819+de+2016&ots=NFao_ESOPi&sig=f_WpQlQ2gtwXSjkSRNh7SqODYbI#v=onepage&q=Ley%201819%20de%202016&f=false.
- Saavedra, S., & Romero, M. (2021). Incentivos locales y Evasión fiscal nacional: la respuesta de la minería ilegal a una reforma tributaria en Colombia. *Revista Económica Europea*, DOI: <https://doi.org/10.1016/j.euroecorev.2021.103843>.
- Sabaini, J., & O'Farrell, J. (2009). *La economía política de la política tributaria en América Latina. documento presentado en el vigésimoprimer Seminario Regional de Política Fiscal de la CEPAL*. Santiago de Chile: CEPAL.

- Sánchez, R. (2023). *Colombia y el combate a la elusión fiscal frente a los estándares de la OCDE*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Saptono, P., Mahmud, G., Salleh, F., Prativwi, I., Purwanto, D., & Khozen, I. (2024). Tax Complexity and FirmTax Evasion: A Cross-Country Investigation. *economies/ MDPI*, DOI: <https://doi.org/10.3390/economies12050097>.
- Tax Foundation. (2024). Tasas y clasificaciones de impuestos en Colombia. *Fundación Tributaria*, URL: https://taxfoundation.org/location/colombia/page/3/?utm_source=chatgpt.com#library.
- Tax Justice Network. (2021). La clasificación de los paraísos fiscales muestra que los países que establecen las norma fiscales munciales, hacen lo posible para ayudar a las empresas a ignorarlas. . *Tax Justice Network*, <https://taxjustice.net/press/la-clasificacion-de-paraisos-fiscales-muestra-que-los-paises-que-establecen-las-normas-fiscales-mundiales-hacen-lo-...>
- Temístocles, P. (2025). La utopía de los impuestos globales: lecciones desde América Latina y el Caribe –. *Pensamiento iberoamericano*, URL: https://pensamientoiberoamericano.org/1-2025/la-utopia-de-los-impuestos-globales-lecciones-desde-america-latina-y-el-caribe/?utm_source=cha....
- Unión Europea. (2019). *Responsible Business Conduct Country Fact Sheet Colombia*. Bruselas.: Unión Europea- RBCLAC.
- Vargas, L. F. (2022). La adhesión de Colombia a la OCDE como una estrategia de inserción en un contexto desfavorable. . *Oasis*, 35 pp. 123-143 DOI: <https://doi.org/10.18601/16577558.n35.07>.
- Zorro, S. (2019). *Aplicación de medidas normativas contra la erosión de la base fiscal y el traslado de beneficios apra el caso del impuesto de renta en Colombia*. Bogotá, Colombia: Tesis de Maestría/ Disponible: <https://repositorio.unal.edu.co/handle/unal/76793> .