



**UNIVERSIDAD
DE ANTIOQUIA**



BENEFICIARIOS EFECTIVOS Y SU EFECTO FISCAL EN COLOMBIA

Autor(es)

Claudia Patricia Calderón Zapata

Maryelis Pacheco Figueroa

Yennifer Alejandra Hernández Tuberquia

Universidad de Antioquia

Facultad de Ciencias Económicas

Medellín, Colombia

2020

Beneficiarios Efectivos y su efecto fiscal en Colombia

Claudia Patricia Calderón Zapata, Maryelis Pacheco Figueroa & Yennifer Alejandra Hernández
Tuberquia.

Trabajo de grado, presentado como requisito para optar al título de:

Especialistas en Gestión Tributaria

Asesor:

Juan Esteban Palacios Isaza

Contador Público, Especialista en Gestión Tributaria Internacional, Magister en Tributación
Internacional Comercio y Aduanas

Universidad de Antioquia

Facultad de Ciencias Económicas

Medellín, Colombia

2020

Contenido

Introducción	III
Resumen.....	IV
Abstract	VI
Palabras Clave.....	VII
Keywords	VII
Capitulo Uno.....	8
Planteamiento del Problema	8
Capitulo Dos	13
Aspectos Metodológicos.....	13
Capitulo Tres.....	15
Análisis y Discusión de resultados.....	15
Conclusión	44
Bibliografía	46

Introducción

El concepto beneficiario efectivo se introdujo en el Estatuto Tributario -E.T mediante la reforma estructural ley 1819 de 2016 (artículos 133 y 134 de la ley que adicionaron los artículos 631-5 y 631-6 al E.T.), sin embargo, no es nuevo en la legislación colombiana, pues se encuentra en los convenios tributarios sobre la renta y el patrimonio suscritos con países como, España, Chile, Suiza, Canadá, México, Corea, India, Republica Checa, Portugal y el de intercambio de información tributaria con Estados Unidos, incluyendo el acuerdo 578 de la Comunidad Andina de Naciones – CAN. En dichos acuerdos no se encontró una definición específica de beneficiario efectivo, sino que se adhieren a las definiciones del modelo OCDE, en ellos se indica que, cualquier término no definido expresamente, tendrá el significado que en ese momento le atribuya la legislación del Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, a menos que en el acuerdo se llegase a definir quién es el beneficiario efectivo, caso en el cual, por ser una Ley estatutaria de carácter supranacional tendrá prevalencia sin importar la definición fiscal, contable o comercial de Colombia.

Al hacer la lectura de la definición que trajo la ley 1819 de 2016, se encuentran multiplicidad y ambigüedad de los conceptos que la componen, por lo cual, resulta complejo concluir quienes son los beneficiarios efectivos en Colombia, y como consecuencia del desconocimiento o de una interpretación errada del concepto, se puede incurrir en un manejo tributario inadecuado en la identificación de los mismos. Con el desarrollo de este trabajo se establecen los factores necesarios para la identificación de los beneficiarios efectivos y de forma que se puedan comprender sus efectos fiscales.

En este trabajo se analiza la definición normativa del concepto de beneficiario efectivo contenido en el E.T y en los Convenios de Doble Tributación Internacional -CDTI, se

profundiza en los conceptos claves relacionados con el término, tanto en los nuevos marcos técnicos normativos contables, como en las concordancias que hace la norma tributaria, se estudian también las doctrinas asociadas de los profesionales de la contaduría pública, del derecho, de la administración de impuestos y las superintendencias de sociedades y financiera, se evalúan las consecuencias previstas en el E.T que tienen la aplicación errada del término en lo referente a las normas antiabuso, deducibilidad de gastos y reportes de intercambio de información.

Resumen

El concepto de beneficiarios efectivos ha sido incluido en la legislación nacional a través de los convenios para evitar la doble imposición, sin embargo, su definición solo fue introducida en el Estatuto Tributario –E.T. a partir de la reforma estructural del año 2016¹. Dicha definición resulta compleja de interpretar, y por ende, realizar una identificación de los beneficiarios efectivos, puede resultar dificultosa para los contribuyentes y responsables de aplicar las normas relacionadas con el mismo. A lo largo de este trabajo se profundizan los conceptos claves relacionados con el término, de forma que se pueda obtener una mejor aproximación a la definición del concepto.

Inicialmente, se hace necesario profundizar en el término “control” para lo cual se revisaron los criterios del Código de Comercio y del E.T, y se concluyó que es necesario para cada caso, examinar lo siguiente: el sometimiento del poder y las condiciones de toma de decisiones, las participaciones en el capital, las estructuras jurídicas, las relaciones de influencia, si se trata de sucursales o agencias, establecimientos permanentes, u otras

¹ Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, artículos 133 y 134.

relaciones de control por acuerdos y contratos; pues todas estas situaciones le son aplicables al concepto de beneficiarios efectivos para efectos tributarios.

El análisis normativo y las conclusiones indican que, en la norma fiscal colombiana siempre se hace referencia a una persona natural, la cual puede, directamente, como propietario, o indirectamente, a través de una estructura jurídica o vehículo no societario, ostentar la capacidad de dirigir, decidir y disponer libremente de las utilidades de la entidad, o tener el control, por su poder de sometimiento e imposición de las decisiones sobre las operaciones y actividades, aun cuando no se beneficie directa o indirectamente de las utilidades de la misma, o ser beneficiaria de dichas operaciones y actividades aunque no tenga control.

A lo largo de este documento se profundiza, investiga y caracterizan los conceptos claves relacionados con el término, las normas fiscales y sus efectos asociados al término, para proporcionar al lector elementos que le permitan identificar fácilmente los beneficiarios efectivos en las diversas operaciones fiscales.

Abstract

The concept of effective beneficiaries has been included in National Legislation through double taxation conventions; however, its definition was only introduced in the Tax Statute since the structural reform of 2016¹. This definition could be complex to interpret; hence, to identify actual beneficiaries may be difficult for taxpayers and those responsible for implementing the rules related to it. Throughout this work the key concepts related to the term are deepened, with the intention that a better approximation to the definition of the concept can be obtained.

Initially, it was necessary to delve into the term "control"; thus, the criteria of the Commercial Code and the Colombia Tax Statute were analyzed and it was concluded that it is required for each case to examine the following: the subjection of power and the conditions of decision-making, equity participations, legal structures, relationships of influence; in the case of branches or agencies, permanent establishments, or other control relationships by agreements and contracts in view of the fact that all these situations apply to the concept of beneficial owners for tax purposes.

The normative analysis and the conclusions indicate that, in the Colombian Tax Law always refers to a natural person who can directly, as owner, or indirectly, through a legal structure or non-corporate vehicle, hold the capacity to direct, decide and freely dispose of the entity's profits, or have control by its power to submit and impose decisions on operations and activities, even if it does not benefit directly or indirectly from its profits, or be a beneficiary of such operations and activities even if they have no control.

¹ Law 1819 of December 29, 2016, articles 133 and 134.

Throughout this document, the key concepts related to the term, the tax rules and their effects associated with the term are deepened, researched and characterized to provide the reader with elements enabling them to easily identify beneficial owners in the various tax operations.

Palabras Clave

Beneficiario efectivo, control efectivo directo e indirecto, beneficiario directo e indirecto de las operaciones, mandatario, utilidades, efectos fiscales.

Keywords

Direct beneficiary, effective direct and indirect control, direct and indirect beneficiary of the operations, proxy profit, tax purposes.

Capítulo Uno

Planteamiento del Problema

La ley 1819 de 2016 introdujo a la legislación colombiana el concepto de beneficiarios efectivos para efectos tributarios, con dicha introducción, nace una responsabilidad de identificación de los beneficiarios efectivos para dar cumplimiento a las normas fiscales relacionadas con los mismos (abuso en materia tributaria, determinación de la deducción de costos y gastos por operaciones realizadas con beneficiarios efectivos, tarifas, dividendos, entre otros), así como el deber de suministrar información a la unidad administrativa tributaria, y poder cumplir con el intercambio de información internacional debido a los requerimientos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico –OCDE, a la cual pertenece Colombia desde el año 2018.

Definir de manera correcta los beneficiarios efectivos es fundamental por todas las responsabilidades y obligaciones que surgen de dicho término, pudiendo derivarse comisión de conductas sancionables onerosas a los entes que incumplan dichos deberes.

Adicionalmente el conocimiento de los beneficiarios efectivos reales, permite generar un mejor control legal sobre las figuras de elusión o evasión de impuestos a nivel internacional, como la planeación fiscal agresiva, utilizada por estructuras empresariales internacionales para diluir las cargas impositivas y ocultar el beneficiario real o final de la operación.

Los artículos 133 y 134 de la ley 1819 de 2016, adicionaron los artículos 631-5 y 631-6 al E.T., a saber:

ARTÍCULO 631-5. Adicionado. Ley 1819/2016, Art. 133. Beneficiarios efectivos. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 631 de este Estatuto, se entiende por beneficiario efectivo la persona natural que cumpla con cualquiera de las siguientes condiciones:

a) Tener control efectivo, directa o indirectamente, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior;

b) Ser beneficiaria directa o indirecta de las operaciones y actividades que lleve a cabo la sociedad nacional, el mandatario, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario, el fondo de inversión colectiva o de una sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia.

PARÁGRAFO 1. El régimen sancionatorio por no cumplir con la obligación de identificar al beneficiario efectivo, será el previsto para el incumplimiento del artículo 631 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2. La identificación del beneficiario efectivo podrá hacerse teniendo en cuenta los lineamientos del Sistema de Administración del Riesgo de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo (SARLAFT) aun cuando no se trate de entidades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia.

ARTÍCULO 631-6. Adicionado. Ley 1819/2016, Art. 134. Beneficiarios efectivos. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 631-4 de este Estatuto, se entiende por beneficiario efectivo la persona natural que cumpla con cualquiera de las siguientes condiciones:

a) Tener control efectivo, directa o indirectamente, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior, o

b) Ser beneficiaria, directa o indirecta, de las operaciones y actividades que lleve a cabo la sociedad nacional, el mandatario, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario, el fondo de inversión colectiva o de una sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia, o

c) Poseer, directa o indirectamente, el 25% o más del capital o de los votos de la sociedad nacional, del patrimonio autónomo, del encargo fiduciario, del fondo de inversión colectiva o de la sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia.

PARÁGRAFO 1. El régimen sancionatorio por no cumplir con la obligación de identificar al beneficiario efectivo, será el previsto en los párrafos 2 y 4 del artículo 631-4 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2. La identificación del beneficiario efectivo podrá hacerse, respecto de las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, siguiendo los lineamientos del Sistema de Administración del Riesgo de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo (SARLAFT); siempre y cuando, se garantice la efectiva identificación de las personas naturales que tengan una participación directa o indirecta, igual o superior al 25%, en la sociedad nacional, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario o el fondo de inversión colectiva.

El artículo 631-5 es aplicable al artículo 631 del E.T. el cual establece la obligación de emitir información a la Administración del impuestos con el fin de efectuar los estudios y cruces de necesarios para el debido control de los tributos, así como para cumplir con otras funciones de su competencia, incluidas las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones y compromisos consagrados en las convenciones y tratados tributarios suscritos por Colombia. Por su parte el artículo 631-6 es aplicable al artículo 631-4 que establece obligaciones relacionadas con el intercambio automático de información teniendo en cuenta los estándares y prácticas reconocidas internacionalmente.

Al revisar el concepto de beneficiarios efectivos que trajo la ley 1819 de 2016, se encuentra que su definición está compuesta de muchos términos que hacen que su interpretación sea ambigua y compleja, pues aunque incluye conceptos que son claros como: patrimonio autónomo, encargo fiduciario, fondo de inversión colectiva, sociedad nacional, sociedad del exterior, también contiene conceptos que requieren precisión, tales como: control efectivo directo o indirecto, establecimiento permanente - EP, mandatario, beneficiarios directos o indirectos de las operaciones.

Una definición débil y confusa conduce no sólo a anfibologías en el marco regulatorio y de ejecución, sino también a incertidumbre en los deberes y obligaciones de las entidades que tienen la obligación de controlar, reportar e investigar casos vinculados a beneficiarios efectivos. Por el contrario al tener una definición clara y fuerte ayuda a las entidades y personas relacionadas a comprender el alcance de sus deberes.

Por lo anterior, es importante establecer los elementos necesarios para lograr dilucidar los beneficiarios efectivos en cualquier operación fiscal en Colombia a partir de dicha ley, de forma que se logren establecer los efectos fiscales relacionados con los artículos 631-5 y 631-6 del Estatuto Tributario.

Capítulo Dos

Aspectos Metodológicos

Para el desarrollo del trabajo se exploran todos los elementos del concepto Beneficiarios Efectivos principalmente en las normas fiscales, y de ser necesario en las normas contables, comerciales y en general en la doctrina o jurisprudencia que existe en Colombia, o en el exterior en caso tal de no encontrar definiciones en el ámbito nacional. Una vez realizadas todas las categorizaciones y establecidos todos los elementos que se deben tener en cuenta dentro del concepto, este trabajo le dará al lector los elementos necesarios para identificar un beneficiario efectivo de acuerdo con su objeto de análisis, y le permitirá conocer los efectos fiscales aplicables según las normas vigentes.

El enfoque de la investigación es cualitativa con un método descriptivo, debido a que tiene como objetivo la evaluación de factores que inciden en un concepto específico, que para este caso, es el de beneficiarios efectivos, para lograrlo se hace uso de la técnica de investigación de recopilación de documentos, donde se realiza búsqueda de información, compilación de la misma, observaciones, análisis y triangulaciones, que permitan establecer precisiones descriptivas de los factores asociados al concepto de beneficiario efectivo, de forma tal que se logren identificar claramente y por ende se establezca una correcta aplicación de las normas fiscales relacionadas con el mismo.

Los instrumentos que serán utilizados para la elaboración del trabajo consisten principalmente en las fuentes documentales primarias y secundarias. En este sentido, la investigación se apoya en normas, doctrinas, jurisprudencia e investigaciones relacionadas con el concepto de beneficiarios efectivos y todos los elementos que lo componen, se acude a

la hermenéutica jurídica para hacer las interpretaciones legislativas a las que haya lugar, también se hace análisis de trabajos de investigación relacionados con los temas objeto de estudio, y se realizan consultas a expertos en caso de requerirse.

Capítulo Tres

Análisis y Discusión de resultados

Como puede observarse el concepto de Beneficiarios Efectivos señalado en los artículos 631-5 y 631-6 del E.T. contienen en su definición el término “Control”, el cual puede ser analizado desde diversos puntos de vista, por ejemplo desde las normas internacionales de información financiera –NIIF, desde una perspectiva comercial, o según lo establecido en el E.T.

La NIIF 10 supone que existe el control cuando se cumplen todos los siguientes elementos: (a) poder sobre la participada –capacidad para dirigir las actividades relevantes; (b) exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada; y (c) capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor

El análisis desde la perspectiva comercial supone la revisión del artículo 260 del Código de Comercio que establece que una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial, o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

Por su parte el artículo 261 del mismo Código establece las presunciones de subordinación en los siguientes términos: será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

1. Cuando más del cincuenta por ciento (50%) del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de éstas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto.

2. Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesario para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere.

3. Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad.

Parágrafo 1o. Igualmente habrá subordinación, para todos los efectos legales, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.

Parágrafo 2o. Así mismo, una sociedad se considera subordinada cuando el control sea ejercido por otra sociedad, por intermedio o con el concurso de alguna o algunas de las entidades mencionadas en el Parágrafo anterior.

Pese a lo anterior, el interés principal en este trabajo es delimitar el concepto Control en el ámbito tributario, dado que se pretende, evaluar el impacto del concepto dentro de la definición del término Beneficiarios Efectivos en las operaciones fiscales en Colombia. Por tanto, se revisan las definiciones del término que están contenidas en el E.T. y se encuentra que el literal b) del Parágrafo 4 del artículo 23-1 del E.T. señala que en el concepto de beneficiarios efectivos utilizado para todos los efectos en el E.T., el control se determinará, considerando los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, el artículo 260-1 del Estatuto Tributario y demás normas que los modifiquen o complementen, aplicando el siguiente procedimiento:

- i. Persona natural que tenga directa y/o indirectamente en última instancia el control material y/o interés o participación controlante sobre la propiedad,
 - ii. En caso de que no se tenga certeza que la persona natural identificada en el paso (i) corresponda al beneficiario efectivo, final o real, se deberá identificar la persona natural que tenga control sobre la persona jurídica o estructura sin personería jurídica por cualquier otro medio,
 - iii. En caso de que no se identifique la persona natural en los pasos (i) y (ii), se deberá identificar la persona natural que ostente el cargo de funcionario de más alta gerencia o dirección dentro la persona jurídica o estructura sin personería jurídica, o
- c) Persona natural que se beneficie en 5% o más de los rendimientos, utilidades o activos de la persona jurídica o estructura sin personería jurídica.

Por su parte, el artículo 260-1 define los criterios de vinculación para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, señalando que, se considera que existe vinculación cuando un contribuyente se encuentra en uno o más de los siguientes casos:

1. Subordinadas: define los mismos criterios establecidos en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, y señala que además de ello, se entiende que hay subordinación, cuando:

...v. Igualmente habrá subordinación cuando una misma persona natural o unas mismas personas naturales o jurídicas, o un mismo vehículo no societario o unos mismos vehículos no societarios, conjunta o separadamente, tengan derecho a percibir el cincuenta por ciento de las utilidades de la sociedad subordinada.

2. Sucursales, respecto de sus oficinas principales.
3. Agencias, respecto de las sociedades a las que pertenezcan.
4. Establecimientos permanentes, respecto de la empresa cuya actividad realizan en todo o en parte.
5. Otros casos de Vinculación Económica:
 - a. Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz;
 - b. Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas que pertenezcan directa o indirectamente a una misma persona natural o jurídica o entidades o esquemas de naturaleza no societaria;
 - c. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas en las cuales una misma persona natural o jurídica participa directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de ambas. Una persona natural o jurídica puede participar directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de otra cuando i) posea, directa o indirectamente, más del 50% del capital de esa empresa, o, ii) tenga la capacidad de controlar las decisiones de negocio de la empresa;

- d. Cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en más del cincuenta por ciento (50%) a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, o único civil;
- e. Cuando la operación se realice entre vinculados a través de terceros no vinculados;
- f. Cuando más del 50% de los ingresos brutos provengan de forma individual o conjunta de sus socios o accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares;
- g. Cuando existan consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, otras formas asociativas que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial.

La vinculación se predica de todas las sociedades y vehículos o entidades no societarias que conforman el grupo, aunque su matriz esté domiciliada en el exterior.

Como se puede observar los criterios de vinculación del artículo 260-1 del E.T., más que tratarse de una relación de vinculación, hace referencia al supuesto de control establecido para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

Por su parte la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN menciona en su oficio 1845 de 2019 que el control directo o indirecto aplicable al término de beneficiarios efectivos corresponde a las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional – GAFI, donde hace referencia a aquella o aquellas personas naturales que poseen o controlan a entidades o instrumentos jurídicos de manera directa o indirecta. Esta última en los casos que no se ejerce un control directo por parte de la persona natural, sino a través de varios niveles de propiedad o intermediarios que no necesariamente son personas naturales el control

efectivo, puede ser ejercido de varias maneras, ya sea a través de un poder de influencia o veto sobre las decisiones que se toman en una entidad, por acuerdos entre accionistas o socios, o por el vínculo familiar o de otro tipo con quienes toman las decisiones, o por poseer obligaciones negociables u otros títulos de deuda de una entidad convertibles en acciones.

Con base en todo lo anterior, en el momento de evaluar los beneficiarios efectivos de las operaciones, para determinar aquellas personas que ejercen el control directo e indirecto se debe evaluar cada caso, teniendo en cuenta los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, así como el 23-1 y 260-1 del E.T., es importante revisar el sometimiento del poder de decisión, las condiciones de toma de decisiones, las participaciones en el capital, las estructuras jurídicas, las relaciones de influencia, si se trata de sucursales o agencias, establecimientos permanentes u otras relaciones de control por acuerdos y contratos. En todo caso los artículos citados definen las pautas para determinar los hechos que configuran las situaciones de control aplicables al concepto de beneficiarios efectivos para efectos tributarios.

Una vez analizado lo que es “control directo e indirecto”, es necesario evaluar otro de los términos que requieren precisión dentro de la definición del concepto “beneficiarios efectivos”, tal como, “beneficiario directo e indirecto de las operaciones”, sin embargo, su significado será revisado con base en el término “beneficiario efectivo” contenido en los Artículos 631-5 y 631-6 del E.T, el cual fue posteriormente definido en el artículo 23-1 del E.T. con la modificación introducida por la ley 2010 de 2019, (vale aclarar que en este artículo se indicó que beneficiario efectivo, final o real, hacen referencia a lo mismo), la definición del artículo 23-1 del E.T señala: (El subrayado es propio)

Parágrafo 4. Para todos los efectos fiscales regulados en el Estatuto Tributario, incluyendo para efectos de los artículos 631-5 y 631-6, se entiende por beneficiario efectivo, final o real, toda persona natural que en último término posea, controle o se beneficie directa o indirectamente de una persona jurídica o estructura sin personería jurídica. Se entiende que una persona natural es beneficiario efectivo, final o real, cuando cumpla con cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) Persona natural que directa y/o indirectamente, posea el 5% o más del capital o los derechos de voto de la persona jurídica o estructura sin personería jurídica, o
- b) Persona natural que, de forma individual o considerando su grupo familiar hasta un cuarto grado de consanguinidad o afinidad, ejerce control directo y/o indirecto sobre la persona jurídica o estructura sin personería jurídica...
- c) Persona natural que se beneficie en 5% o más de los rendimientos, utilidades o activos de la persona jurídica o estructura sin personería jurídica.

El legislador introdujo una definición general del concepto “beneficiario efectivo”, en una norma especial para fondos de capital privado, como lo es el artículo 23-1 del E.T., pues en éste, indicó que dicha definición sería aplicable para todos los efectos fiscales regulados en el E.T. Por hermenéutica jurídica se interpreta que tanto los artículos 631-5 y 631-6, como el 23-1 son normas especiales y por ende, tienen la misma importancia, sin embargo se considera que el artículo 23-1 por ser una norma posterior, está modificando las definiciones contenidas en el 631-5 y 631-6. Esta posición se asume sobre la base errónea del legislador al

introducir una cláusula general del estatuto, en una norma especial para fondos de capital privado.

De acuerdo con la superintendencia financiera, En el numeral 1.2., Parte I, Título IV, Capítulo IV de la Circular Básica Jurídica, define al “beneficiario final” como:

Toda persona natural o jurídica que, sin tener la condición de cliente, es la propietaria o destinataria de los recursos o bienes objeto del contrato o se encuentra autorizada o facultada para disponer de los mismos.

El artículo 631-5 señala que la identificación de los beneficiarios efectivos podrá hacerse con los lineamientos del Sistema de Administración del Riesgo de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo -SARLAFT (aunque la entidad no sea no sea vigilada por la Superintendencia Financiera): En Colombia las regulaciones de dicho sistema de riesgo están contenidas en la Circular Externa 55 de 2016 de la Superintendencia Financiera, en resumen:

Beneficiario final: Es toda persona natural que (...) reúne cualquiera de las siguientes características:

- Es propietaria directa o indirectamente de una participación superior al 5% de la persona jurídica que actúa como cliente.
- Es aquella persona que pese a no ser propietario de una participación mayoritaria del capital de la persona jurídica que actúa como cliente, ejerce el control de la persona jurídica, de acuerdo con lo establecido en los arts.26 y 27 de la Ley 222 de 1995.
- Es por cuenta de quien se lleva a cabo una transacción. Se entiende que esta persona es aquella sobre quien recaen los efectos económicos de dicha transacción.

Como la norma lo indica la remisión al SARLAFT es de carácter voluntario, pues se señala que *podrá* hacerse, más no se obliga a que *deberá* hacerse, por tanto, si se tienen dudas respecto a la definición de beneficiario efectivo, se podrá acudir a dicho sistema para su aplicación.

Por otro lado, el Grupo de Acción Financiera Internacional –GAFI, lo precisa como:

Beneficiario final (...) se refiere a la(s) persona(s) natural(es) que finalmente poseen o controlan a un cliente y/o la persona natural en cuyo nombre se realiza una transacción.

Incluye también a las personas que ejercen el control efectivo final sobre una persona jurídica u otra estructura jurídica.

Adicionalmente, se revisó la definición de “beneficiario efectivo” de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE versión 2017, donde ésta, debe interpretarse según el contexto ya que no lo define en un sentido estricto y no lo limita únicamente a la persona física, sin embargo, se interpreta que en materia de convenios el beneficiario efectivo es el sujeto que percibe el ingreso, tales como, dividendos, intereses y/o regalías, y no únicamente quien ostenta la propiedad o el control jurídico del instrumento o entidad.

Para el objeto de este trabajo es importante resaltar que en el análisis de las normas fiscales aplicables al concepto “beneficiario efectivo”, debe tenerse en cuenta lo establecido en normas nacionales, puesto que las definiciones de los convenios se deben utilizar en la aplicación de los tratados internacionales, así como lo indica la Sentencia C-690/03: “...No se pretende que con base en las Guías de la OCDE se fije, de manera general el sentido de las normas del Estatuto Tributario(...), sino que sirvan de pautas de interpretación de esas normas en su aplicación al caso concreto”.

Se validaron los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, suscritos por Colombia con países como, España, Chile, Suiza, Canadá, México, Corea, India, Republica Checa, Portugal y el de intercambio de información tributaria con Estados Unidos, incluyendo el acuerdo 578 de la Comunidad Andina de Naciones - CAN, se encontró que los acuerdos no poseen una definición específica de beneficiario efectivo sino que se adhiere a las definiciones del modelo OCDE, además estos acuerdos indican que, cualquier término no definido expresamente, tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado. Es importante resaltar que en el caso de que en un acuerdo de doble imposición llegara a definir quién es el beneficiario efectivo, por ser ésta una Ley estatutaria de carácter supranacional debe darse aplicación sin importar la definición fiscal, contable o comercial de Colombia.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, en su oficio 1845 del 26 de Julio de 2019, interpreta que, se entiende por beneficiario efectivo:

Aquella persona natural beneficiaria directa o indirectamente de las operaciones y actividades. De este supuesto se puede observar que no es necesario que se ostente la propiedad o el control de la entidad o instrumento jurídico, sino que incluye a aquella persona natural que obtiene provecho de las utilidades derivadas de las operaciones y actividades de la entidad o vehículo jurídico.

En conclusión al evaluar los términos “Control directo e indirecto” y “Beneficiario efectivo directo e indirecto” se encuentra que, tal como lo señala el oficio 1980 del 13 de agosto de

2019 de la DIAN, pueden haber beneficiarios efectivos que tienen control, pero no son beneficiarios directos o indirectos de las operaciones que lleve a cabo la sociedad; de igual manera, hay beneficiarios efectivos que sí son beneficiarios de dichas operaciones, pero no tienen control. Por tanto, no basta tener participación accionaria directa o indirecta que implique obtener beneficios de las utilidades de la entidad, sino que se puede ser beneficiario efectivo simplemente ejerciendo control ya sea de forma directa o indirecta (indirecto hace referencia a que se haga a través de una estructura jurídica o vehículo no societario).

Dentro de la definición del concepto “beneficiario efectivo” se encuentra el término “EP”, el cual para efectos de este trabajo se considera importante profundizar en su definición, el Artículo 20-1 del E.T. señala:

Adicionado- Sin perjuicio de lo pactado en las convenciones de doble tributación suscritas por Colombia, se entiende por establecimiento permanente un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad o cualquier otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, según el caso, realiza toda o parte de su actividad.

Este concepto comprende, entre otros, las sucursales de sociedades extranjeras, las agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.

También se entenderá que existe establecimiento permanente en el país, cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa extranjera, y tenga o ejerza habitualmente en el territorio nacional poderes que la faculten para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa. Se

considerará que esa empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el país respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa extranjera, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el Parágrafo segundo de este artículo.

Parágrafo 1. No se entiende que una empresa tiene un establecimiento permanente en Colombia por el simple hecho de que realice sus actividades en el país a través de un corredor o de cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del giro ordinario de su actividad.

No obstante, cuando el agente independiente realice todas o casi todas sus actividades por cuenta de tal empresa, y entre esa empresa y el agente se establezcan, pacten o impongan condiciones respecto de sus relaciones comerciales y financieras que difieran de las que se habrían establecido o pactado entre empresas independientes, dicho agente no será considerado como agente independiente para efectos de este Parágrafo.

Parágrafo 2. No se entiende que una empresa extranjera tiene un establecimiento en el país cuando la actividad realizada por dicha empresa es de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio.

* -Adicionado- Parágrafo 3. Las oficinas de representación de sociedades reaseguradoras del exterior no se consideran un establecimiento permanente.

Aparentemente la definición de EP no reviste ninguna dificultad en su interpretación, sin embargo, su aplicación práctica puede presentar dificultades para la identificación o demostración de la existencia de un EP en el país, debido a variables como: la definición de

un lugar fijo de negocios, pues pueden haber elementos de tangibilidad o intangibilidad que aún no han sido definidos por las normas; la permanencia que tengan dichos negocios, dado que las normas fiscales no definieron qué tiempo compone esta permanencia; las facultades relevantes para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa, puesto que uno de los supuestos del concepto es poder establecer y definir las condiciones de las negociaciones. Todo esto puede generar dificultades a la hora de demostrar si existe o no un EP para la administración tributaria.

Incluso, de acuerdo con Corredor, D. (2013), la noción de EP adoptada en la legislación interna se encuentra provista de varios yerros y falencias legislativas que derivarán en un futuro en discusiones en torno al entendimiento que debe dársele a la figura y a su aplicación.

La Superintendencia de Sociedades, en el Oficio 220-146843 del 19 de julio de 2017 indicó que los criterios de EP y sucursal son diferente, por lo cual, no es posible que un EP sea vigilado por dicha superintendencia, pues éste solo configura efectos tributarios. Por su parte la DIAN en el Oficio 057322 del 06 de octubre de 2014 señaló que el EP no tiene incidencia alguna en materia mercantil, sino solamente para efectos fiscales.

Por último, precisaremos el concepto de “Mandatario”, pese a que su definición es clara, la precisión se hará para limitar el análisis del concepto aplicable a las normas relacionadas con los beneficiarios efectivos. Según el Código Civil Colombiano en su artículo 2142 “El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera”. La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general mandatario. La labor ejecutada en el contrato de mandato puede ser de cualquier tipo, es decir, un mandatario puede incurrir en gestiones de obtención de ingresos o de ejecución de

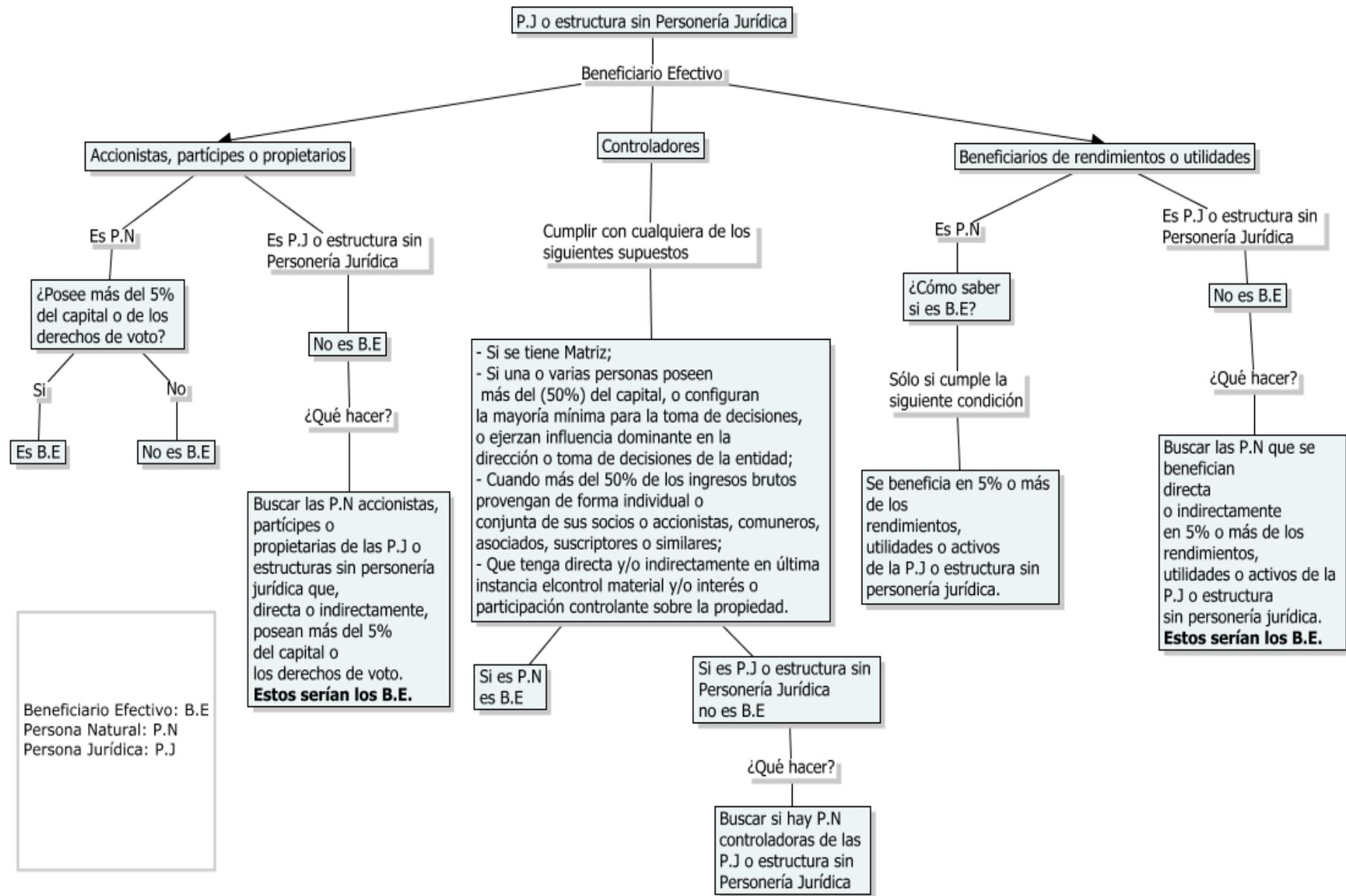
gastos por cuenta del mandate, o de adquisición o venta de bienes. Sin embargo, para el caso concreto de las normas asociadas con beneficiario efectivo solo cobran relevancia aquellos mandatos en los cuales los mandatarios ejerzan su labor para obtener ingresos, intereses, utilidades o regalías para su mandante, debido a que allí si había lugar a ostentar la calidad de beneficiario efectivo por las utilidades generadas, mientras que si la labor se hace únicamente para ejecutar gastos, no hay lugar a que el mandante obtenga utilidades en ello, por tanto, no habría lugar a hablar de un beneficiario efectivo.

Se infiere que cuanto se habla de mandato, no solo se hace referencia al contrato de mandato como tal, sino que el concepto es extensivo a los otros contratos de colaboración empresarial, tales como, Joint Venture, cuentas en participación, uniones temporales, entre otros, debido a que corresponden a vehículos no societarios sobre los cuales se pueden aplicar los criterios de control y beneficios de utilidades inherentes al concepto de beneficiarios efectivos.

En conclusión el concepto de “beneficiario efectivo” en la norma fiscal colombiana hace alusión a varias acepciones, en primer lugar siempre será una persona natural, la cual puede, directamente como accionista o indirectamente a través de una estructura jurídica o vehículo no societario como los patrimonios autónomos o los contratos de colaboración empresarial, ostentar la capacidad de dirigir, decidir y disponer libremente de las utilidades de la entidad, o tener el control, por su poder de sometimiento e imposición de las decisiones sobre las operaciones y actividades, aun cuando no se beneficie directa o indirectamente de las utilidades de la misma, o ser beneficiaria de dichas operaciones y actividades aunque no tenga control. En segundo lugar, las referencias al término de control se hacen en los sentidos de control por participación, por mayorías decisorias o por influencias dominantes, por tanto, se

deben revisar en cada persona jurídica o estructura sin personería jurídica las relaciones de participación y toma decisiones para la determinación de los beneficiarios efectivos. En tercer lugar, los beneficios de las operaciones y actividades, hacen referencia a las utilidades obtenidas por la entidad o vehículo no societario, por tanto, no caben dentro del concepto de beneficiario efectivo los empleados o contratistas, dado que lo que reciben como remuneración por la prestación de sus servicios corresponde a costos y gastos y no al beneficio de las utilidades finales de las operaciones. Y por último, dentro de la definición del concepto, al hablar de sociedades, mandatarios, patrimonios autónomos, encargos fiduciarios, fondos de inversión colectiva o establecimientos permanentes, se pretende establecer que los beneficios económicos pueden generarse en una persona jurídica o estructura sin personería jurídica de la cual pueda desprenderse la obtención de utilidades susceptibles de beneficiar económicamente una persona natural.

A continuación, mediante una gráfica se pretende caracterizar los beneficiarios efectivos reales en las operaciones fiscales en Colombia, con el fin de proporcionar al lector elementos que le permitan identificar fácilmente los beneficiarios efectivos en las diversas operaciones:



En vista que ya se tienen los elementos claros para la identificación de los beneficiarios efectivos en Colombia, se procederá a revisar los efectos tributarios aplicables a dicho concepto y a estudiar las consecuencias de una identificación errada de los beneficiarios efectivos.

Una de las conclusiones a las que se permite llegar con los análisis realizados es que todo vinculado económico persona natural es un beneficiario efectivo, por ende, todas las normas asociadas a la vinculación le son aplicables al concepto de beneficiarios efectivos.

Las principales normas e impactos son:

- **Fondos de Capital Privado artículo 18-1 E.T.:** Este artículo regula las inversiones de portafolio de capital extranjero, respecto al impuesto de renta y a las retenciones aplicables a las utilidades. Con relación a los beneficiarios efectivos, la norma señala que el administrador de las inversiones de portafolio estará obligado a entregar a las autoridades de impuestos, cuando sea requerido, información sobre el beneficiario final de las inversiones. Lo relacionado con este artículo no es aplicable a las inversiones provenientes del exterior que tengan como beneficiario final un residente fiscal en Colombia que posea control sobre dichas inversiones.

- **Fondos de capital privado, los fondos de inversión colectiva y otros: Artículo 23-1 E.T.:** Este artículo regula las rentas que se obtienen a través de los fondos de capital privado o de inversión colectiva, indicando que los ingresos se distribuyen entre los suscriptores o partícipes, al mismo título y en las mismas condiciones tributarias que los haya recibido el fondo. La realización de dichas rentas para los beneficiarios solo se diferirá hasta el momento de la distribución de las utilidades, inclusive en un período gravable distinto a aquel en el cual

el fondo las devengó contablemente; excepto en los casos en que el beneficiario efectivo posea directa o indirectamente un 50% del fondo, o cuando posea control o discrecionalidad sobre las distribuciones del mismo, ya sea directamente, o a través de un grupo inversionista vinculado económicamente o por miembros de una misma familia hasta un cuarto grado de consanguinidad o afinidad, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta. En este caso, la realización de la renta se hará en el mismo periodo en que fue obtenida por el fondo independientemente de su distribución.

- **Ingresos que no se consideran de fuente nacional artículo 25 E.T.:** No generan renta de fuente dentro del país, los ingresos obtenidos de la enajenación de mercancías extranjeras de propiedad de sociedades extranjeras o personas sin residencia en el país, que se hayan introducido desde el exterior a Centros de Distribución de Logística Internacional, ubicados en aeropuertos internacionales, puertos marítimos y los fluviales ubicados únicamente en los departamentos de Guainía, Vaupés, Putumayo y Amazonas habilitados por la DIAN. Si las sociedades extranjeras o personas sin residencia en el país, propietarias de dichas mercancías, tienen algún tipo de vinculación económica en el país, es requisito esencial para que proceda el tratamiento previsto en este artículo, que sus vinculados económicos o partes relacionadas en el país no obtengan beneficio alguno asociado a la enajenación de las mercancías.

- **Intereses presuntivos: Artículo 35 E.T.:** Las deudas por préstamos en dinero entre las sociedades y los socios generan intereses presuntivos. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad,

genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable.

La presunción a que se refiere este artículo, no limita la facultad de que dispone la Administración Tributaria para determinar los rendimientos reales cuando estos fueren superiores.

- No deducibilidad de los costos originados en pagos realizados a vinculados económicos no contribuyentes, artículo 85 E.T.: No serán deducibles los costos y gastos de los contribuyentes, cuando correspondan a pagos o abonos en cuenta a favor de sus vinculados económicos que tengan el carácter de no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

- Vulnerabilidad al rechazo de costos y gastos: Artículo 771-6 E.T.: Facultad para desconocer costos y gastos. La DIAN podrá rechazar costos y deducciones de gastos en el exterior cuando se verifique que, el beneficiario efectivo, de dichos pagos es, directa o indirectamente, en una proporción igual o superior al 50%, el mismo contribuyente. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la estructura jurídica obedece a un propósito principal de negocios, diferente al ahorro tributario, lo cual podrá hacerse a través de la aplicación del régimen de precios de transferencia.

- Enajenaciones indirectas, venta de acciones artículo 90-3.: Una enajenación indirecta es aquella operación donde se transfieren acciones en sociedades, derechos o activos ubicados en el territorio nacional, a través de la enajenación a cualquier título de acciones,

participaciones o derechos en entidades del exterior. El costo fiscal aplicable al activo subyacente, así como el tratamiento y condiciones tributarios será como si lo hubiera enajenado directamente en el país, y el precio de venta o valor de enajenación debe corresponder a su valor comercial de conformidad con el E.T. En caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de una transferencia indirecta por parte del vendedor, la subordinada en territorio colombiano responderá solidariamente por los impuestos, intereses y sanciones, sin perjuicio del derecho a la acción de repetición contra el vendedor. El comprador será responsable solidario, cuando tenga conocimiento que la operación constituye abuso en materia tributaria. El vendedor que enajena indirectamente el activo subyacente es quien debe cumplir con la obligación de presentar las declaraciones tributarias en Colombia.

- **Subcapitalización Artículo 118-1 E.T.:** Para la procedencia de la deducción de intereses, cuando las deudas que los generan, sean contraídas directa o indirectamente, a favor de vinculados económicos, los contribuyentes solo podrán deducir los intereses generados por tales deudas si el monto total promedio de las mismas (durante el correspondiente año gravable), no excede el resultado de multiplicar por dos (2) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable anterior. Los intereses generados con beneficiarios efectivos deberán someterse a las reglas de subcapitalización.

- **Limitaciones a pagos de regalías por concepto de intangibles: Artículo 120 E.T.:** No será aceptada la deducción por concepto de pago de regalías a vinculados económicos del exterior ni zonas francas, correspondiente a la explotación de un intangible.

- **Deducción amortización activos intangibles artículo 143 E.T:** Este artículo señala que no son amortizables los activos intangibles adquiridos de que tratan los numerales 1 y 2 del artículo 74 del E.T. (Los adquiridos separadamente y los adquiridos como parte de una combinación de negocios), si la operación tuvo lugar entre partes relacionadas o vinculadas dentro del Territorio Aduanero Nacional, zonas francas y las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia de que trata el artículo 260-1 y 260-2 del Estatuto Tributario.

- **Provisión y castigo de cartera artículo 145 E.T.: Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro:** Señala que no se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa. El reconocimiento de una provisión con un beneficiario efectivo daría lugar al rechazo de la deducción y por ende del menor valor de la cuenta por cobrar en el patrimonio líquido formado en el territorio nacional.

- **Pérdida en la enajenación de activos artículo 151 E.T.:** No se aceptan pérdidas por enajenación de activos fijos o movibles, cuando la respectiva transacción tenga lugar entre una sociedad u otra entidad asimilada y personas naturales o sucesiones ilíquidas, que sean económicamente vinculadas.

- **Impuesto al dividendo artículo 242-1 E.T. tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por sociedades nacionales:** Indica que la retención en la fuente a la que se refiere este artículo solo se practica en la sociedad nacional que reciba los

dividendos por primera vez, y el crédito será trasladable hasta el beneficiario final persona natural residente o inversionista residente en el exterior.

Como se puede observar la retención solo podrá ser certificada y por ende utilizada por el beneficiario efectivo del dividendo. Por tanto, certificársela al beneficiario efectivo errado implicaría el uso del crédito fiscal de forma incorrecta.

- **Rentas exentas artículo 235-2 del E.T.:** En este artículo se señala que el beneficio de renta exenta por aumento de la productividad en el sector agropecuario, el cual tiene como requisito una contratación mínima de trabajadores, no será procedente cuando los trabajadores que se incorporen a los nuevos empleos directos hayan laborado durante el año de su contratación y/o el año inmediatamente anterior, en empresas con las cuales se tenga vinculación económica o procedan de procesos de fusión o escisión que efectúe el contribuyente. Para acceder a la renta exenta de que trata este artículo, el contribuyente deberá acreditar que el mínimo de empleados directos requeridos no ostentan la calidad de administradores de la respectiva sociedad ni son miembros, socios, accionistas, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros o consorciados de la misma.

- **Descuentos tributarios artículo 260 del E.T. intransferibilidad de los descuentos tributarios:** El artículo señala que en ningún caso serán trasladables a los socios, copartícipes, asociados, cooperados, accionistas, comuneros, suscriptores y similares, los descuentos tributarios de que gocen los entes de los cuales formen parte.

- **Principio de plena competencia artículo 260-2 del E.T. operaciones con vinculados:** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones

con vinculados del exterior, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia.

Se entenderá que el Principio de Plena Competencia es aquel en el cual una operación entre vinculados, cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

- **Precios de transferencia:** En Colombia, la regulación de los precios de transferencia está desarrollada en los artículos 260-1 al 260-11 del E.T. El objetivo que se tiene con estas normas, es combatir el fraude y la evasión en las operaciones de compra o cesión de bienes y servicios entre vinculados económicos, de forma que las operaciones se hagan con principios de plena competencia y se garantice la transparencia de las mismas.

Para que se cree la obligación de aplicar precios de transferencia, el contribuyente del impuesto sobre la renta debe revisar que exista vinculación económica de acuerdo a los artículos 260-1 y 260-2, además de tener operaciones con vinculados del exterior. Analizadas estas condiciones, las entidades deben evaluar si sus operaciones cumplen con los criterios de comparabilidad entre los vinculados y los terceros independientes, tal como dice el artículo 260-4 del E.T. Dos operaciones son comparables cuando no existan diferencias significativas entre ellas, las cuales puedan afectar materialmente las condiciones analizadas a través de la metodología de precios de transferencia apropiada.

Por lo anterior, se deben evaluar todas las operaciones realizadas con beneficiarios efectivos que cumplan con los criterios de vinculación, para garantizar la aplicación adecuada de las normas relacionadas con precios de transferencias y así evitar posibles sanciones.

- **Fusiones y escisiones reorganizativas artículos 319-5 y 319-6 E.T.:** Se entiende por fusiones y escisiones reorganizativas aquellas en las cuales las entidades participantes se encuentran vinculadas entre sí, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 260-1 del E.T. Dichas operaciones generan beneficio fiscal en cuanto a que la transferencia de activos no se entiende como enajenación para efectos fiscales, y en el caso de generarse ingresos se entienden como no gravados. Adicionalmente se tienen beneficios respecto al tratamiento del costo fiscal de los bienes transferidos, sus depreciaciones, amortizaciones, vidas útiles y su naturaleza, respecto de los accionistas, socios o partícipes en las entidades participantes, no se entenderá que existe enajenación de acciones, cuotas o participaciones, en todo caso para estos beneficios se deben cumplir los requisitos establecidos.

- **Solidaridad retención en la fuente artículo 372 del E.T:** Habrá responsabilidad solidaria entre los beneficiarios efectivos vinculados económicos, cuando no se practiquen las retenciones en la fuente a las que haya lugar. Para este artículo se debe tener en cuenta que los criterios de vinculación aplicables están definidos de forma particular en el mismo.

- **Obras por impuestos Artículo 800-1 E.T:** Indica que las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, pueden celebrar contratos con entidades públicas a nivel nacional para recibir títulos negociables que les permitan realizar el pago del impuesto, los compromisos de inversión que

el contribuyente realice no pueden exceder el 30% del patrimonio contable, para lo cual se tendrá en cuenta el patrimonio del año inmediatamente anterior, en caso que no haya tenido ingresos el año anterior por tener un periodo improductivo y el contribuyente cuente con garantías suficientes de vinculados económicos, aseguradoras o entidades bancarias puede llevar a cabo dicho proyecto previa autorización de la Agencia de Renovación del Territorio – ART.

- **Abuso en materia tributaria artículos 869 al 869-2 del E.T.:** Se entiende por abuso en materia tributaria “Una operación o serie de operaciones...cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional”.

El acto o negocio jurídico artificioso (Par.2º Art.869 del E.T.), cumple una de las siguientes características:

1. No es razonable en términos económicos y/o comerciales.
2. Da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.
3. Es aparentemente correcto, pero su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones impositivas.

Cuando se configure una operación calificada como abuso en materia tributaria, los artículos 869 y 869-2 del E.T. facultan a la DIAN para recaracterizar o reconfigurar la operación, desconociendo sus efectos o removiendo el velo corporativo y liquidando los impuestos, intereses y sanciones a que haya lugar.

Es importante precisar que en los numerales 2 y 3 del artículo 364-2 del E.T, enuncian tácitamente los actos y circunstancias que constituyen abuso en materia tributaria para el régimen tributario especial, por realizar transacciones con vinculados económicos de acuerdo con los artículos 260-1 y 450 del E.T.

- **Compañías Holding Colombianas:** La figura de Compañías Holding Colombianas (CHC) fue creada mediante la ley 1943 de 2018 con el objetivo de atraer la inversión extranjera directa al país y evitar la doble imposición, ofreciendo a las empresas que se adhieran a este régimen y cumplan con las condiciones del mismo, beneficios tributarios respecto a la distribución de dividendos y a sus ganancias ocasionales. El régimen CHC supone el control y vinculación con condiciones diferentes a las establecidas en el artículo 260-1, sin embargo tiene relación con los beneficiarios efectivos en la medida en que la propiedad sobre el capital debe corresponder al menos al 10%, ya sea de forma directa o indirecta, con lo cual, al detentar la propiedad de la renta y no tener la obligación legal o contractual de distribuirla, se puede hablar de la obtención de dividendos por beneficiarios efectivos.

- **Impuesto sobre las Ventas:** En los criterios de vinculación económica, deben tenerse en cuenta los artículos 449, 450, 451 y 452 del libro tercero Impuestos sobre las Ventas- IVA del

E.T, los cuales hacen referencia a la generación de dicho impuesto por operaciones con vinculados económicos. Lo primero a tener en cuenta al evaluar estos artículos, es que los criterios de vinculación aplicables al Impuesto sobre las Ventas son diferentes a los del impuesto sobre la renta que se han tratado a lo largo de este trabajo, por tanto, estos criterios deben ser analizados de forma particular en los artículos anteriormente descritos. Básicamente el objetivo del legislador es suprimir la exención del IVA y por ende la devolución del mismo, en los casos en que se configure una operación entre vinculados económicos, tanto nacionales como del exterior.

Como puede observarse una identificación errada de los beneficiarios efectivos, puede ocasionar la aplicación de beneficios tributarios a los cuales no se tenga derecho, por corresponder a operaciones que tengan limitaciones fiscales, a su vez, se puede generar la aplicación de restricciones que no sean necesarias si realmente la operación se realizó con un beneficiario efectivo, con lo cual se podría incurrir en sanciones en la liquidación de los impuestos o en reportes de información errados.

El artículo 68 de la ley 2010 de 2019 modificó al artículo 23-1 del E.T., creando una obligación que aún se encuentra pendiente de reglamento, dicha modificación consiste en que la Administración de Impuestos deberá crear y administrar el Registro Único de Beneficiarios Efectivos, Finales o Reales (RUB), el cual debe propender por la interoperabilidad con el Registro Único Tributario (RUT).

El RUB es una herramienta para llevar a cabo algunas de las recomendaciones del GAFI de carácter esencial, las cuales señalan que las jurisdicciones deben asegurar que existe información adecuada, correcta y actualizada sobre la propiedad básica y los beneficiarios finales de las personas y estructuras jurídicas constituidas en dicha jurisdicción, y que dicha

información puede ser proporcionada a la autoridad competente. Respecto a esto, en la página de la DIAN se publicó un manual sobre beneficiarios efectivos finales o reales del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales del Banco Interamericano de Desarrollo, en el cual se explora, entre otras cosas, el concepto de beneficiario final, los criterios utilizados para identificarlos, la importancia del tema para la transparencia en los sectores financiero y no financiero y los obstáculos que pueden surgir a la hora de identificar a dichos beneficiarios. También se abordan los enfoques internacionales sobre el concepto, la importancia y dificultad para disponer de la información sobre los mismos, se hacen distinciones entre personas jurídicas y estructuras jurídicas (tales como los fideicomisos), se describen las medidas implementadas a nivel internacional para garantizar la disponibilidad de información sobre beneficiarios finales, además se proporcionan listas de verificación que pueden resultar útiles para implementar un marco de beneficiarios finales específico por parte de las Administraciones de Impuestos, por último se explica por qué la información sobre beneficiarios finales es también un componente crucial de los regímenes de intercambio automático de información que están siendo adoptados por las jurisdicciones de todo el mundo. En este mismo documento se indica que Colombia ya presentó proyecto de ley al Congreso de la República para implementar el registro de beneficiarios finales.

Igualmente el artículo 23-1 señala que el régimen sancionatorio para este registro, será el previsto en el artículo 651 del E.T. cuando no se entregue esta información o se entregue de manera errónea, bajo requerimiento de la (DIAN), y el previsto en el artículo 658-3 del mismo estatuto cuando no se cumpla la obligación de registro y actualización del RUB.

Con la introducción de este concepto a nuestra normativa, nace una nueva responsabilidad de identificación de los beneficiarios efectivos para dar cumplimiento a las normas fiscales

relacionadas con los mismos (abuso en materia tributaria, desconocimiento de costos y gastos, aplicación de tarifas, gravamen de dividendos, entre otros), así como el deber de suministrar información a la unidad administrativa tributaria, y poder cumplir con el intercambio de información internacional debido a los requerimientos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE, a la cual pertenece Colombia desde el año 2018.

Mediante la resolución 000060 de octubre de 2017, modificada por la resolución 000024 de abril 9 de 2019, la DIAN solicitó el reporte de los beneficiarios efectivos a las sociedades colombianas que fueran subsidiarias o filiales de sociedades de nacionales o del exterior, los establecimientos permanentes de empresas del exterior, patrimonios autónomos y fondos de inversión colectiva, quienes debían identificar a sus beneficiarios efectivos en los términos del artículo 631-5 del E.T.. La información a suministrar respecto a sus beneficiarios efectivos era: nombres y apellidos, fecha de nacimiento, número de identificación tributaria del exterior donde tienen su residencia fiscal (en caso de existir), participación en el capital de las sociedades o empresas, país de residencia fiscal, país del que son nacionales. Esta solicitud de información fue ampliada en la Resolución 000070 del 28 de octubre de 2019 para el año gravable 2020, frente a lo cual obligados agregados deberán suministrar datos adicionales a los descritos anteriormente.

El no envío de esta información o su envío con errores está sujeto a la sanción prevista en el artículo 651 del E.T.

Según el artículo 631 del E.T. se exceptúan de la obligación de informar:

- Las sociedades nacionales cuyas acciones se encuentren listadas en la Bolsa de Valores de Colombia, y

- Aquellos fondos y patrimonios autónomos cuyas participaciones o derechos fiduciarios sean valores y se encuentren listados en la Bolsa de Valores de Colombia.

Esta exclusión pueden presentar problemas de identificación de beneficiarios efectivos para filiales de entidades extranjeras que coticen en sus respectivos países, pues la exclusión está dada únicamente para la Bolsa de Valores de Colombia, por tanto, tales entidades deberían suministrar la información de los beneficiarios efectivos personas naturales de la matriz que cotiza en otro país, lo cual hace que la exigencia sea desproporcional.

Conclusión

Colombia al igual que los demás países del mundo está obligado a implementar estándares de transparencia internacional, por tanto debe observar las reglas mínimas internacionales para establecer los beneficiarios finales de las personas o estructuras jurídicas del país. Como puede observarse, a lo largo de este documento, la legislación nacional se ha ido preparando y ha evolucionado en definiciones y conceptos para acoger dichos estándares y abarcar una identificación más acertada de los beneficiarios efectivos, pese a ello, en algunos casos puede resultar complejo caracterizarlos adecuadamente, por tanto, este trabajo se constituye en una guía para facilitar su identificación y para que los usuarios de la información minimicen los riesgos de incurrir en errores y por ende en sanciones, se puede concluir que un común denominador de la identificación de un beneficiario efectivo es el poder de disposición sobre el ingreso que se recibe o las operaciones que se ejecutan, el cual debe ser ejercido de forma libre y por cuenta propia sea directa o indirectamente.

En la medida en que la legislación colombiana logre que haya una identificación adecuada de los beneficiarios efectivos, podrá utilizar esta información para disminuir los índices de evasión fiscal y atacar delitos que pueden estar relacionados con ésta, tales como, el lavado de activos y la corrupción, los cuales impactan de forma negativa a nuestra sociedad.

Bibliografía

- Alvarez, M; García, F; & Marziali, N; (2016). Aproximación al concepto de beneficiario efectivo. Recuperado de http://fcea.edu.uy/Jornadas_Academicas/2016/Ponencias/Contabilidad/Marziali,%20Alvarez%20y%20Garcia.pdf.
- American Psychological Association. (2019). Normas APA a chegg service. Recuperado de <https://normasapa.com/normas-apa-2019-cuestiones-mas-frecuentes/>
- Bernal T. (2016), Metodología de la Investigación para administración y economía, Prentice Hall.
- Caita, C; Gutiérrez, M & Suarez, J. (2012). Régimen tributario de colombiano en el contrato de franquicia. Recuperado de <https://repository.javeriana.edu.co/handle/10554/14929>
- Castro, J. (2008). . El establecimiento permanente. Primicias y problemáticas en Colombia. Revista de Derecho fiscal 4 (1), 195-226. Recuperado de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2727>
- Centro Interamericano Jurídico-Financiero. (2009-2019). Conceptos y oficios DIAN. Recuperado de <https://www.cijuf.org.co/>
- Cerda, H. (2002). Los elementos de la investigación: como reconocerlos, diseñarlos y construirlos (2ª ed.). Bogotá: El Búho.
- Colmenares, A. (2012) Investigación-acción participativa: una metodología integradora del conocimiento y la acción. Voces y Silencios: Revista Latinoamericana de Educación, 3 (1), 102-115.

Corte constitucional, sala plena. (10 de septiembre de 2014). Sentencia C-667/14. [M.P. Gabriel Mendoza].

Cuadrado, A. & Valmayor, L. (1999). Metodología de la investigación contable. Madrid: McGraw-Hill.

Decreto 624 de 1989, Diario Oficial No. 38.756 de la Republica de Colombia, 30 de marzo de 1989.

Decreto N° 3026. Diario Oficial 49016 de la República de Colombia, Bogotá D.C, 27 de diciembre de 2013.

Díaz, M, Rabuffetti, N., & Zitto, C (2017). Beneficiario Efectivo en los Convenios para Evitar la Doble Imposición: Delimitación del Alcance del Término. Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo, número 31, 179-236. Recuperado de <http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2017/09/DIAZMalena-RABUFFETTI-Natali-y-ZITTO-Carolina-Beneficiario-efectivoen-los-convenios-para-evitar-la-doble.pdf>

Elizondo L. (2016) Metodología de la investigación contable. Tercera edición

FATF. (2014). Transparency And Beneficial Ownership. Recuperado de <https://www.infolaft.com/el-gafi-sobre-el-beneficiario-final/>

Florez, M., Fernandez, M & Florez, A. (2019). Pastel obligaciones legales y fiscales año 2019. Medellin, Colombia: Litografía Berna S.A.

Fraschini, J & Aisenberg, L. (2016). El Concepto de Beneficiario Efectivo en Derecho Tributario Internacional. Recuperado de

<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,1240,O,S,0,27020%3BS%3B2%3B108>

Garavito, O. (2017). El impacto de la reforma tributaria estructural en la declaración de renta de personas jurídicas. (Tesis de pregrado). Recuperado de

https://ciencia.lasalle.edu.co/cgi/viewcontent.cgi?article=1542&context=contaduria_publica

García, C. & Jiménez, O. (2011). El Concepto Tributario de “Establecimiento Permanente”.

Actualidad jurídica Uría Menéndez, ISSN 1578-956X, N°. Extra 1, 2011, págs. 229-235.

Recuperado de

<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf?id=3358>

González, E & Henríquez, S. (2011). Los convenios para evitar la doble tributación

internacional: Hacia un concepto de beneficiario efectivo. Recuperado de

http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/111388/deGonz%c3%a1lez%20de%20Pe%c3%b1a_%20E.pdf?sequence=3&isAllowed=y.

González, P. (2018). El Concepto De Beneficiario Efectivo En La Reforma Tributaria:

Intercambio de Información y Normas Antiabuso. El Impacto de la ley 1819 y sus

desarrollos en el sistema tributario colombiano, Universidad Externado de Colombia.

Bogotá. Recuperado de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3195105.

Gordillo, A & Vargas, W. (2017). Principios del Derecho Tributario. Recuperado de

<http://alejandria.poligran.edu.co/bitstream/handle/10823/1166/TEXT0%20Principios%20del%20Derecho%20Tributario.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

Hernández, L. (2017). La bitácora de registro: un instrumento para recabar información cualitativa. *Revista de Educación de la Universidad de Granada*, 24: 251-271.

Hernández, P. (2018). El concepto de beneficiario efectivo en la reforma tributaria: Intercambio de información y normas anti abuso. En J, Piza. (Ed), *El impacto de la ley 1819 de 2016 y sus desarrollos en el sistema tributario colombiano tomo II* (pp. 295-334). Recuperado de <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/26226/HERNANDEZ%20Beneficiario%20Efectivo%20en%20ordenamiento%20colombiano.pdf?sequence=1&isAllowed=>

Hernández, R.; Fernández, C. & Baptista, P. (2010). *Metodología de la investigación* (6ª ed.). México: Mc Graw Hill.

Jácome, R. (2017). Afectación del nuevo esquema de retención de dividendos y la aplicación del concepto de beneficiario efectivo para el caso de las empresas multinacionales que cotizan en bolsa y su comparación con otros países que utilizan este concepto.

Recuperado de <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/5833>

Ley 84 de 1873, Diario Oficial No. 2.867 de la Republica de Colombia, 31 de mayo de 1983.

Londoño, O & Maldonado, L (2016). *Guía para construir estados del arte*. International of networks of knowledge. Bogota.

Melinkoff, R. (1990). *Los procesos administrativos*. Caracas, Venezuela: Editorial Panapo.

Méndez, C. E. (2006). *Metodología, diseño y desarrollo del proceso de investigación con énfasis en ciencias empresariales* (4ª ed.). Bogotá: Limusa.

Oficio 220-056865. Ref.: Radicación 2016-01-048827 11/02/2016- Presunciones de Subordinación y control, Bogotá D.C, 29 de marzo de 2016.

Olano, H. (2006). Interpretación y Neoconstitucionalismo, México D.F., México: Porrúa.

Poder Ciudadano. (2016). El verdadero dueño. Recuperado de (<http://poderciudadano.org/wp-content/uploads/2016/01/Informe-Beneficiario-efectivo-final.pdf>)

Pontificia Universidad Javeriana. Modalidades de Trabajo de Grado. Recupera de:

<https://comunicacionylenguaje.javeriana.edu.co/documents/3277755/3278871/PTG-G-1+Directrices+Trabajo+de+Grado+Carrera+de+Comunicaci%C3%B3n+Social.pdf/acc26ccb-11fd-445a-80db-db3a608188de>

Raffino, E. (2018). Control en administración. Recuperado de <https://concepto.de/control-en-administracion/>.

Real Academia Española. (2001). Diccionario de la lengua española (22.a ed.). Consultado en <http://www.rae.es/rae.html>.

Robbins, Stephen, P. & DeCenzo, D. (2009): Fundamentos de la Administración: conceptos esenciales y aplicaciones, 6ª ed., México D.F., México: Pearson Educación.

Rodriguez, G., Gil, J. & García, E., (1996). Metodología de la Investigación Cualitativa. Granada, España: Ediciones Aljibe.

Rodriguez, K. (2019). Análisis de los posibles efectos generados por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal con relación al tratamiento tributario por pagos de dividendos. Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador.

- Quito. Recuperado de <http://repositorionew.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6526/1/T2797-MPTFI-Rodriguez-Analisis.pdf>
- Stoner, J., Freeman, R & Gilbert, D. (1996). Administración. Sexta Edición. México D.F., México.
- Superintendencia Financiera de Colombia. (1996). Histórico Circular Básica Jurídica (C.E. 007-96) título quinto- capítulo primero.
- Superintendencia Financiera de Colombia. (2013). Concepto 2013010362-001.
- Superintendencia Financiera de Colombia. (2017). Concepto 2017107165-003.
- Universidad de Jaén. (2014). Metodología cualitativa. Recuperado de http://www.ujaen.es/investiga/tics_tfg/enfo_cuali.html
- Upegui, J. (2009). Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. Revista De Derecho Fiscal. Recuperado de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2747>.
- Westreicher, G. (2018). Beneficiario. Recuperado de <https://economipedia.com/definiciones/beneficiario.html>.
- Yin, R. (2003). Case study research. Desing and Methods (3th ed.). United States of America: Sage publications.
- Cabrera, O. (2018). El concepto de establecimiento permanente en el sistema tributario colombiano (The Permanent Establishment in Colombian Tax Law). Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Recuperado de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3313878

Corredor, D. (2013). EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, Bases para su aplicación en Colombia. Trabajo de grado. Recuperado de <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/10054/CorredorVelasquezDavidOrlando2013.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Secretaría del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales

Banco Interamericano de Desarrollo (2019). Manual sobre beneficiarios finales. Bogotá, Colombia. Recuperado de

https://www.dian.gov.co/Documents/Intercambio_de_Informacion_Internacional/Manual_sobre_beneficiario_efectivo_final_o_real.pdf