

Acciones incluidas en el proyecto BEPS que tienen incidencia en personas naturales vinculadas a través de contratos laborales de movilidad internacional y en sus compañías empleadoras*

Actions included in the BEPS project that have an impact on natural persons linked through labour contracts for international mobility and in their employer companies

CAROLINA ACUÑA PEÑA¹

Sumario

Introducción. I. La huella BEPS en Colombia y el porqué de su estadía. II. Acciones incluidas en el proyecto BEPS que tienen incidencia en personas naturales vinculadas a través de contratos laborales de movilidad internacional y en sus compañías empleadoras. A. Acción 7: Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente. B. Acción 13: Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país. III. Tributación de personas naturales vinculadas a través de contratos laborales de movilidad internacional. A. Nómina localizada en el exterior en un ciento

por ciento. B. División del pago del salario entre la nómina de Colombia y del exterior – *split payment*. C. Nómina localizada en Colombia en un ciento por ciento. Conclusiones. Bibliografía.

Palabras clave: Proyecto BEPS, OCDE, Contratos Laborales de Movilidad Internacional, Establecimiento permanente, Precios de transferencia.

Resumen

Las normas tributarias internacionales fueron elaboradas desde un comienzo con la finalidad lógica y principal de evitar la doble

* DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n12.02>

¹ Abogada, de la Universidad Externado de Colombia, con especialización en Derecho Tributario y Tributación Internacional, de la misma Universidad. Máster en International Management, en la Universidad de Bolonia (Italia) y el Institut Commercial de Nancy Business School (Francia). Correo-e: dacuna@debitte.com

imposición en materia fiscal. Sin embargo, han sido estas mismas las que han facilitado u originado en muchas ocasiones la doble imposición en más de una jurisdicción. Los vacíos entre distintos sistemas impositivos nacionales, así como la interpretación “conveniente” de los tratados para evitar la doble imposición fiscal, han permitido a las sociedades y entidades internacionales desarrollar diferentes tipos de vehículos y mecanismos de planeación agresiva, que han afectado en gran manera el recaudo de ingresos en los países en los cuales se encuentran constituidas, o en aquellos en los cuales realizan operaciones de diverso tipo.

Por medio de estos mecanismos, lo que han conseguido es trasladar los beneficios a otras jurisdicciones (o incluso eliminarlos), con el fin de eludir o reducir sus impuestos o sus tasas impositivas.

Ahora bien, aun cuando el Proyecto BEPS no contempla acciones específicas dirigidas de forma directa a la tributación de personas naturales (o, mejor, encaminadas a evitar la erosión de la base gravable de las personas naturales), es viable afirmar que existirían algunas acciones con gran impacto respecto de la situación tributaria de empleados que hayan suscrito contratos laborales de movilidad internacional con compañías multinacionales. En muchos casos, aquellos reciben su compensación en más de una jurisdicción o, incluso, la misma se recibe en su totalidad en una jurisdicción o varias jurisdicciones que no corresponden ni coinciden con el país en el cual se están prestando los servicios profesionales (y, por ende, fuera del lugar de la fuente del servicio).

De esta situación resulta la necesidad de estudiar, entre otros, los siguientes aspectos: análisis de los diferentes esquemas de compensación, tributación de tales ingresos (determinación de la fuente del ingreso), implicaciones para las compañías que deciden adoptar este tipo de figuras contractuales, deducibilidad del gasto para efectos corporativos y recobro de salarios entre compañías.

De acuerdo con lo anterior, para los efectos de este trabajo, nos concentraremos en analizar el impacto sobre las personas naturales vinculadas a través de contratos laborales de movilidad internacional, de dos acciones puntuales del Proyecto BEPS:

- Acción 7: Relativa al establecimiento permanente (en adelante EP): los cambios están dirigidos a evitar de manera inapropiada la existencia de un EP, incluso mediante la sustitución de distribuidores por arreglos de comisionistas o mediante estrategias en las que los contratos que se negocian sustancialmente en un Estado no se celebran formalmente en ese Estado –porque están finalizados o autorizados en el extranjero–, o cuando la persona que ostenta habitualmente una autoridad para celebrar contratos en nombre de una empresa extranjera pretende ser un agente “independiente”, aunque actúe exclusiva o casi exclusivamente para empresas estrechamente relacionadas.

- Acción 13: Relativa a la documentación sobre precios de transferencia e informe país por país: la presentación de informes país por país es una herramienta destinada a permitir a las administraciones tributarias realizar evaluaciones de riesgo de precios de

transferencia de alto nivel, o evaluar otros riesgos relacionados con BEPS.

Se trata de tres reportes (informe local o documentación comprobatoria, informe maestro e informe país por país), de acuerdo con los cuales se solicita a las EMN (empresas multinacionales) que proporcionen a las administraciones tributarias información global de alto nivel sobre sus operaciones comerciales mundiales y sus políticas de precios de transferencia.

Abstract

International tax standards were developed from the outset with the logical and main purpose of avoiding double taxation in tax matters. However, these have been the same as those which have often facilitated or caused double taxation in more than one jurisdiction. Gaps between different national tax systems and the “convenient” interpretation of treaties to avoid double taxation, have enabled international societies and entities to develop different types of vehicles and Mechanisms of aggressive planning, which have greatly affected the collection of income in the countries in which they are constituted, or in those in which they carry out operations of different type.

Through these mechanisms, they have succeeded in transferring benefits to other jurisdictions (or even eliminating them), in order to circumvent or reduce their taxes or tax rates.

However, even if the BEPS project does not envisage specific actions directly to the taxation of natural persons (or better, aimed at avoiding erosion of the taxable basis of

natural persons), it is feasible to state that there would be some Actions with great impact on the tax situation of employees who have signed employment contracts for international mobility with multinational companies; in many cases those receive their compensation in more than one jurisdiction or even, it is received in its entirety in a jurisdiction or several jurisdictions that do not correspond or coincide with the country in which the professional services are being provided (and then, out of the place of the service source).

From this situation results the need to analyse, among others, the following aspects: the different compensation schemes, taxation of such income (determination of the source of income), implications for the companies that decide to adopt this type of contractual figures, deductible from the expense for corporate purposes and the recovery of salaries between companies.

In accordance with the foregoing, for the purposes of this work, we will concentrate on analyzing the impact on the natural persons linked through labor contracts of international mobility, two specific actions of the project BEPS:

- Action 7: Relative the Permanent Establishment (hereinafter EP): The changes are aimed at avoiding inappropriately the existence of an EP, even by substituting distributors for arrangements of Commissioners or through strategies in which the Contracts that are substantially negotiated in a state, are not formally held in that state – because they are terminated or authorized abroad – or when the person who habitually holds an authority to hold contracts on behalf of a fo-

reign company intends to be an “independent agent”, even if it acts exclusively or almost exclusively For closely related companies.

- Action 13: Relating to the documentation on transfer pricing and country-by-country report: Country-by-country reporting is a tool to enable tax administrations to conduct price risk assessments of High-level transfer, or evaluate other risks related to BEPS.

These are three reports (local report or proof documentation, master report and country-by-country report), according to which the MND (multinational companies) are requested, which provide to the tax administrations global information of high Level on their global business operations and their transfer pricing policies.

Keywords: Base Erosion and Profit Shifting, OECD, Global Mobility Employment Contracts, Permanent Establishment, Transfer Pricing.

Introducción

Antes que nada, es importante comenzar con el significado de lo que podría ser la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*), para lo cual se podría definir como todos aquellos cambios geográficos artificiosos de los beneficios a lugares donde hay una escasa o nula tributación, en donde una empresa –normalmente una multinacional– realiza una mínima actividad económica logrando *a fortiori* eludir una gran parte o la

totalidad, en el mejor de los casos, del impuesto a pagar (OCDE, s.f.). Ante esta situación, un grupo de países pertenecientes a dos organizaciones internacionales se reunieron para formular propuestas que lograran solucionar el problema: la primera, miembros de la OCDE, y la segunda, miembros del G20².

Así, el origen de BEPS tuvo como finalidad redefinir las reglas de la tributación internacional. Van den Berg comentó que dichos planes de acción transformarán, fundamentalmente, el imaginario de la tributación internacional (*international tax landscape*), por lo que en sus palabras, la canalización de los ingresos a jurisdicciones de baja imposición será mucho más difícil (Wolters Kluwer Editorial Staff Publication 2015, p. 1).

Estas acciones, entonces, traen en su fundamentación bases sólidas que dificultan cualquier tipo de manipulación tributaria que lleve directa o indirectamente a la evasión fiscal; dicho cometido se logra mediante complejos requerimientos de reportes de información financiera y tributaria para las MNE (*Multinational Enterprises*), reportes “país por país” que harán la información mucho más transparente (*i.e.*, información asequible de manera simple ante la autoridad tributaria), y mucho mayor análisis detallado del volumen de la información requerida para lograr transacciones transparentes.

Es claro que BEPS ha sido un proyecto innovador, no obstante lo cual puede afirmarse que, más que de una problemática eventual,

² El G20 es un foro compuesto por 19 países más la Unión Europea, que se reúnen de forma regular desde 1999. En dichas reuniones participan jefes de Estado y/o de Gobierno, representantes de bancos centrales y ministros de finanzas y hacienda.

se trata de una estructural, pues los efectos de la globalización no nacieron con el nuevo milenio, sino a finales del siglo XX, cuando el neoliberalismo y la tecnología fueron permeando diferentes aspectos (entre ellos el tributario).

Proto (que en griego significa *primero*), según el Diccionario de la Real Academia Española, es “el comienzo de la historia de algo”. Para nuestro caso, el origen de BEPS se da con el “1998 OECD Harmful Tax Competition Report”³, que refleja cómo en el último par de décadas se dio una proliferación e incremento del uso de paraísos fiscales y regímenes preferenciales para evitar el pago de altos impuestos (Brian, s.f., p. 184) en ciertas jurisdicciones en donde las empresas son residentes.

La razón de dichos fenómenos se daba por distintas circunstancias: (i) la eliminación del control cambiario y la liberalización del comercio e inversión transfronteriza; (ii) la mejora en las comunicaciones, transporte y servicios financieros; (iii) la globalización de las firmas consultoras de impuestos; (iv) la adopción de regímenes comerciales flexibles, y secretos (reservas) bancarios estrictos, junto a la confidencialidad requerida en paraísos fiscales, y (v) la agresividad del mercado.

Ante este incremento en la proliferación de los regímenes de bajos impuestos y los efectos de la base erosionable, surgió el concepto de *race to the bottom*⁴. Como con-

tramedida ante esta situación, la OCDE y la Unión Europea emprendieron dos iniciativas complementarias, entendidas como *códigos de conducta*: en cuanto al reporte de la OCDE, este se limitó a actividades geográficas movibles (incluyendo servicios financieros), mientras que el de la Unión Europea también reconocía las no movibles, como la manufactura, y los ahorros personales. Gracias a esta noción de *harmful tax competition* (competencia fiscal nociva), se formó un principio de solidaridad entre los países, pues a pesar de que cada jurisdicción tiene el derecho soberano de determinar su política tributaria, es claro que un país no puede promulgar políticas que *acaparen*⁵ la base gravable de los demás países.

Para el año 2012, ya la OCDE había lanzado el proyecto BEPS, con el que buscaba contrarrestar las planeaciones internacionales tributarias agresivas, utilizadas por las multinacionales más conocidas (*e.g.*, Apple, Amazon, Starbucks, Google). Dicho proyecto se fortaleció con la reunión del G20 en junio de 2012, que enfatizó la necesidad de prevenir la erosión en la base y el traslado de los beneficios. Ello ocurrió a pesar del dilema mismo en el que, por un lado, cada gobierno busca proteger su base gravable doméstica de las estrategias de las planeaciones tributarias agresivas de las multinacionales no residentes y, por el otro, no tienen ningún interés en prevenir que sus multinacionales residentes no erosionen la base gravable de otros países (Brian, s.f., p. 189).

³ Foro de 1998 sobre prácticas fiscales nocivas.

⁴ Se entiende como una frase socioeconómica usada para describir la desregulación económica del ambiente de negocios o impuestos, para atraer o retener una actividad económica en dicha jurisdicción.

⁵ El término original en inglés es *poach*, para lo cual se entendió la palabra *acaparar* como la mejor traducción al español.

Dicho lo anterior, puede concluirse que el proyecto BEPS se entiende como un paquete de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, a través del cual, mediante 15 acciones, cerca de 90 países desarrollados o en vía de desarrollo buscan poner fin a la evasión fiscal internacional.

I. La huella BEPS en Colombia y el porqué de su estadia

En cuanto a la implementación de las políticas internacionales impuestas por la OCDE mediante los BEPS, es necesario aclarar la situación jurídica dentro del contexto regulatorio colombiano frente a la implementación de las distintas acciones. Para esto, es importante entender que con la Ley 1819 de 2016 (Reforma Tributaria), distintas reglas internacionales, influenciadas por BEPS, comenzaron a aplicar en Colombia.

Respecto al caso en concreto, no es claro aún si se realizará la implementación de las 15 acciones del proyecto BEPS; sin embargo, sí habrá implementación de las acciones 6, 7, 14 y 15, con un marco cronológico inconcluso, pero determinado, según el Concepto de 2016 (Radicado 008716-16) de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)⁶, en el cual la DIAN sostuvo lo siguiente:

En 2013, Colombia suscribió la Declaración de la OCDE sobre BEPS. Además, entre 2013

y 2015, Colombia participó activamente, en calidad de país asociado al Proyecto BEPS, en el análisis, discusión y aprobación de los documentos que contienen los resultados; y entre 2016 y 2020, Colombia seguirá participando, por ahora en calidad de país asociado, en los trabajos de implementación de las recomendaciones BEPS. *Es así como, en este momento Colombia hace parte del grupo ad-hoc que está desarrollando el instrumento multilateral (acción 15 de BEPS) mediante el cual se adoptarán los resultados de las acciones 6, 7 y 14 de BEPS; lo anterior, con miras a suscribir el mencionado instrumento y así incorporar los cambios a los que se refieren las mencionadas acciones en los convenios de doble tributación suscritos por Colombia.* De igual manera, en las próximas semanas, Colombia suscribirá el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para intercambiar información automáticamente de acuerdo con el Country-by-Country reporting (acción 13 de BEPS). En cuanto a las demás acciones de BEPS, en el momento nos encontramos analizando la forma y el marco cronológico de acuerdo con los cuales se implementarán, para lo cual se tendrán en cuenta las recomendaciones de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria sobre el particular (destacado fuera del texto).

⁶ Concepto 8716 del 2017. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN).

De acuerdo con lo anterior, la implementación de BEPS es un hecho que no solo se constata a través de la doctrina emitida por la DIAN, sino también a través del ámbito legislativo, en este caso, a través de la Reforma Tributaria (Ley 1819 del 2016).

En línea con lo anterior, es preciso aclarar que las razones principales para la implementación de las BEPS en Colombia se dieron principalmente por el deseo del país de ingresar a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Así lo manifestó el Presidente Juan Manuel Santos en uno de sus discursos:

Colombia ya ha tenido muestras claras del impacto que puede tener la OCDE en un país de América Latina. El proceso de acceso ha puesto en marcha varios procesos de reformas institucionales y ha desencadenado reflexiones internas muy importantes. La OCDE hace bien en voltear sus ojos hacia nuestra región, como lo evidencia el Programa para América Latina y el Caribe. (...). Es una región que podrá beneficiarse enormemente de generalizar los conceptos que promueve la OCDE de gobernanza, transparencia e inclusión. No es fácil decidir que es más cierto: Si Latinoamérica necesita a la OCDE o la OCDE a Latinoamérica⁷.

II. Acciones incluidas en el proyecto BEPS que tienen incidencia en personas naturales vinculadas a través de contratos laborales de movilidad internacional y en sus compañías empleadoras

A. Acción 7: Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente

Por *establecimiento permanente* se ha entendido un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa extranjera realiza toda o parte de su actividad; no se entiende que exista un EP cuando las actividades realizadas son meramente auxiliares o preparatorias. La aplicación de este concepto se erige como un límite que determina la presencia de una compañía extranjera en una determinada jurisdicción, a través de criterios objetivos que permitirán establecer las condiciones según las cuales esa compañía extranjera puede considerarse lo suficientemente integrada en la economía de un país como para justificar el pago de impuestos allí⁸.

Ahora bien, en atención a la configuración de un EP, dentro de las acciones presentadas por el proyecto BEPS, la OCDE propone realizar ciertas modificaciones, con el propósito de ampliar el alcance de EP, de forma tal que

⁷ Colombia y la OCDE. Documento Web: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/colombia-y-la-ocde.htm>

⁸ OECD. Digital Economy, Action 1: 2015 final report. Pág. 26.

puedan recogerse las tendencias actuales en las cuales se desarrollan los negocios transfronterizos.

Es por esta razón que la acción 7 de BEPS propone la modificación de la noción de establecimiento permanente a través de cuatro áreas de revisión. Ricardo Ruiz lo explica en los siguientes términos⁹:

1. Acuerdos de comisión o similares: permiten que una persona en su propio nombre, pero por cuenta de una compañía extranjera, venda productos de esa empresa extranjera en otra jurisdicción.

De la actual redacción de la norma se puede concluir que un establecimiento permanente surge cuando se realizan acciones que tienen como fin principal la firma de contratos o acuerdos en nombre del principal. Las modificaciones propuestas por el proyecto BEPS en este sentido sugieren que el agente que actúa en nombre del principal desempeña un rol principal o se encarga de suscribir contratos de forma habitual, permitiendo el convenio de contratos finales, sin que sea relevante que existan modificaciones sustanciales al momento de suscribir tal contrato en nombre del principal.

Bajo este escenario, las compañías multinacionales se verían expuestas a enfrentar el riesgo de la recaracterización de la figura del agente dependiente. Así las cosas, para establecer si un agente es independiente, la OCDE pretendería tomar en consideración algunos aspectos, a saber: eliminar la lista taxativa de agentes independientes, estandarizar los

hechos y las circunstancias que rodean el acuerdo, y verificar el nivel de exclusividad del agente.

2. Exención por actividad específica: actualmente, las normas se refieren a actividades auxiliares o preparatorias, y se propone que alternativamente los Estados opten por una norma antifragmentación.

Se propone así que las actividades preparatorias sean contrastadas con una actividad posterior que sea parte importante de la operación de la compañía en su conjunto, al tiempo que se reconoce que las actividades preparatorias no son de corto tiempo.

3. Fragmentación de actividades: supone la división de los negocios en varias operaciones para poder argumentar por cada una de esas operaciones la excepción por actividades preparatorias y auxiliares.

4. Fraccionamiento de contratos: se propone aplicar el test de *propósito principal* o de forma alterna, agregar el tiempo incurrido en actividades conexas.

Por este motivo, debe existir un recurso local apropiado para manejar cada activo y actividad material. En la práctica, esto puede significar que sea necesario cambiar la ubicación física de los equipos responsables del activo o de la actividad, o alternativamente, cambiar la dinámica de los roles y responsabilidades dentro de un equipo para asegurarse de que aquellos con la autoridad principal estén situados junto al activo o la actividad (y así garantizar la sustancia).

⁹ *ibid.*

Bajo este contexto, es importante analizar el impacto que puede generar la movilización de la fuerza de trabajo en diferentes jurisdicciones. En efecto, a nivel mundial, los empleados conocidos como *International Mobile Employees* o IME (por sus siglas en inglés), podrían crear un riesgo significativo de EP en la medida en la cual, a través de las asignaciones o traslados a otros países, estos individuos estarían desarrollando la actividad comercial de la compañía extranjera.

En este sentido, en la medida en que se tomen decisiones empresariales importantes –ya sean decisiones de gestión a nivel ejecutivo o la celebración de contratos de venta–, la ubicación de los individuos podría dar lugar a la generación de tributación bajo las recomendaciones del Proyecto BEPS. Si la compañía tiene conocimiento de las decisiones que toman las personas y donde están situadas estas últimas, ello podría ayudar a mitigar la exposición a cargas impositivas o, a su turno, a implementar un marco de control para prevenir la exposición.

Como resultado de lo anterior, si la compañía no es consciente de que existe un riesgo de EP en virtud de este tipo de asignaciones internacionales, es probable que este desconocimiento conlleve un riesgo tributario, a la imposición de sanciones en caso de incumplimientos en los diferentes países, a la presencia de un riesgo reputacional para este tipo de compañías y a una mayor fiscalización por parte de las diferentes autoridades fiscales.

Ahora bien, para efectos de identificar si existe un riesgo de EP por la asignación de personal a diferentes países, es importante tener en cuenta el tipo de asignación bajo la cual se realiza el traslado del IME, a saber:

• *Asignación de corto plazo*

Durante el tiempo de la asignación, los servicios personales del empleado se realizan exclusivamente en favor de la compañía residente en la ubicación de destino, es decir, el empleado por lo usual hace parte de la nómina de la compañía residente de la ubicación de destino. Ello claramente dependerá de las facilidades de incluir a este tipo de trabajadores en la nómina local del país de destino, tales como requisitos migratorios y de vinculación a la seguridad social.

• *Asignación de largo plazo*

Así mismo, durante el tiempo de la asignación, los servicios personales del empleado se realizan, por lo general, exclusivamente en favor de la compañía residente en el país de destino, es decir, en este caso, el empleado también hace parte de la nómina de la compañía residente de la ubicación de destino, y nuevamente ello dependerá del tipo de visado que se exija en el país de destino y de las condiciones de afiliación a la seguridad social.

• *Asignación por viaje de negocios (business traveler)*

Aunque no existe un traslado u asignación laboral como tal, el empleado sí se desplaza al país de destino a prestar servicios personales a favor de la compañía extranjera (residente del país de origen).

Teniendo en cuenta lo anterior, esto es, dadas las circunstancias de cada asignación, sería posible concluir que solo en el caso de las asignaciones de viaje de negocios podría existir un riesgo de EP, en la medida en la

cual el empleado actúa en favor de la compañía extranjera. No obstante, cabe señalar que para efectos de determinar las implicaciones en materia de EP, es necesario hacer un análisis caso a caso, pues aun cuando el trabajador haga parte de la nómina de la compañía local, es posible que parte de su tiempo también sea empleado para prestar servicios a favor de la compañía extranjera.

Por ello, resulta de suma relevancia que antes de iniciar cualquier tipo de estas asignaciones internacionales, los departamentos de recursos humanos y el área de impuestos de la compañía trabajen de forma coordinada para analizar el mejor esquema de expatriación para cada trabajador, pues las normas migratorias, laborales y tributarias podrán variar de país en país.

De igual forma, cabe señalar que la duración de la asignación cobra relevancia en la medida en la cual, en la definición de la legislación local o en la definición contenida en el tratado correspondiente, se indique que existe EP solo en la medida en la cual se exceda el umbral de tiempo establecido. Usualmente, se establece un término de seis meses pero, en todo caso, se debe verificar este término según lo convenido o lo establecido por la legislación local.

En este orden de ideas, considerando lo expuesto anteriormente, a la luz de la Acción 7 del proyecto de BEPS y a la luz del alcance actual del concepto de EP, en lo que se refiere a asignaciones internacionales de los IME, es importante tener en cuenta los siguientes aspectos:

- *Funciones y obligaciones que desarrollará el IME durante la asignación*

Dependiendo de las actividades que se han de realizar en el país de destino, se puede determinar si dichas actividades tienen un carácter auxiliar o preparatorio.

Para este propósito, vale recordar que, según la propuesta del proyecto de BEPS, si un empleado es asignado al lugar de destino para realizar negociaciones con potenciales clientes o la consecución de nuevos negocios, aun cuando este empleado no tenga la facultad de firmar el contrato, pero sus gestiones sí deriven en la firma de un contrato por parte de la compañía extranjera, estas actividades no serían consideradas de carácter preparatorio y, por consiguiente, podrían generar un riesgo de EP.

- *Persona a la cual reporta el empleado*

Es importante identificar si las labores o actividades del empleado son ejecutadas en beneficio de la compañía extranjera o de la compañía local del lugar de destino. Para ese efecto, se debe verificar que durante el tiempo de la asignación el empleador del trabajador sea efectivamente la compañía local, pues aun cuando el trabajador haga parte de la nómina local, puede darse el caso de que quien da las instrucciones y a quien debe reportar el trabajador sea la compañía extranjera.

- *Duración de la asignación*

Dependiendo del lugar al cual vaya a ser asignado el empleado, es importante verificar si en dicha jurisdicción se establece un límite de tiempo para que se entienda que existe un EP. No obstante, es de señalar que también existen jurisdicciones, como es el caso de Colombia, en las cuales no se es-

tablece un criterio puntual de temporalidad para determinar si existe o no EP, por lo cual se podría concluir que existe un riesgo de EP aun cuando la asignación sea por corto tiempo (como, por ejemplo, cuando esta es inferior a 6 meses), pues en este caso lo que es determinante es si la compañía extranjera realiza su actividad o parte de su actividad económica en el país de destino.

Aplicación en Colombia

En lo que respecta a Colombia y las implicaciones de la Acción 7 del proyecto BEPS, se debe tener en cuenta que los tratados para evitar la doble tributación suscritos por Colombia consagran la definición anterior de EP y no la propuesta por la Acción 7, así como que la definición doméstica de EP no fue modificada por la Ley 1819 de 2016 (reciente Reforma Tributaria), de forma tal que se encuentran vigentes las disposiciones establecidas por la Ley 1607 de 2012 y sus decretos reglamentarios, a saber: por EP se entiende un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa extranjera realiza toda o parte de su actividad; no se entiende que existe un EP cuando las actividades prestadas son meramente auxiliares o preparatorias. Según lo dispuesto por el Decreto 3026 de 2013, las actividades auxiliares o preparatorias son aquellas que no constituyen una parte esencial, significativa o principal de la actividad o conjunto de actividades desarrolladas por la empresa extranjera.

La autoridad tributaria ha expresado que “la actividad de la empresa, en general constituye establecimiento permanente cuando se realiza por medio de empleados con una relación laboral con la empresa u otras personas de las cuales la empresa se vale para

el desempeño de su actividad, siendo indiferente que se tenga o no autorización para firmar contratos, siempre que los servicios se presten en el lugar fijo de negocios” (DIAN. Oficio n.º 038348 de 2013).

Así, para efectos locales, en Colombia existirá un riesgo de EP para la compañía extranjera, en la medida en la cual el IME preste servicios a favor de la compañía extranjera y cuando dichos servicios constituyan una parte esencial, significativa o principal de la actividad, independientemente de que el empleado no tenga la facultad de celebrar o firmar contratos en nombre de la compañía extranjera.

B. Acción 13: Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país (OCDE, 2016)

La Acción 13 del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios propugna por el desarrollo de normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia, para de esta forma aumentar la transparencia hacia las administraciones tributarias. Este tipo de normas, entre otros aspectos, incluyen el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos la información necesaria sobre la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados en los distintos países. En otras palabras, se debe reportar información acerca de la distribución mundial de los beneficios y los impuestos pagados, junto con determinados indicadores de la ubicación de la actividad económica dentro del grupo multinacional. La compañía multinacional informante debe hacer constar el número total de empleados

de tiempo completo de todas las entidades integrantes residentes a efectos tributarios en la jurisdicción fiscal correspondiente, justamente en la décima columna de la plantilla modelo del CbCR.

En respuesta a esta obligación, se ha desarrollado un enfoque estandarizado de tres niveles en relación con la documentación sobre precios de transferencia:

- Primero: la obligación para las empresas multinacionales de facilitar a las administraciones tributarias información completa y exhaustiva acerca de sus actividades económicas a nivel mundial y de sus políticas generales en materia de precios de transferencia en un *master file* (archivo maestro), al que tendrán acceso todas las administraciones de impuestos. En otras palabras, se recoge información estandarizada correspondiente a todos los miembros del grupo multinacional, pues se trata de una visión global del grupo, incluyendo la naturaleza de sus operaciones globales, políticas generales de precios y asignación global de sus actividades económicas.

- Segundo: aportar documentación adicional sobre precios de transferencia en un *archivo local* (para el caso colombiano, sería la documentación comprobatoria), específico para cada país, en el que se identifiquen las operaciones significativas entre entidades vinculadas, los importes de dichas operaciones y el análisis efectuado por la empresa en la determinación de los precios de transferencia de tales operaciones. Es decir, se trata específicamente de operaciones significativas del contribuyente local que detalla transacciones, entidades vinculadas, monto y análisis aplicado de la demostración del

cumplimiento del principio de plena competencia.

- Tercero: presentación anual de un informe país por país (*Country-by-Country Reporting* – CbCR) indicando el nivel de ingresos, los beneficios antes de impuestos y la cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado en cada una de las jurisdicciones fiscales en que desarrollan sus actividades. Así mismo, se exige que las compañías multinacionales declaren el número total de trabajadores, el capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles en cada jurisdicción fiscal.

Todos estos documentos, en conjunto, lo que permitirían es alcanzar un equilibrio entre la información que requieren las distintas administraciones de impuestos y los costos y cargas de cumplimiento tributario en cabeza de las compañías, a través de tres grandes objetivos: (1) que los contribuyentes conozcan las obligaciones derivadas del régimen de precios de transferencia, (2) que una vez las administraciones cuenten con la información correcta estén en capacidad de analizar si existen contingencias que vulneren el régimen de precios de transferencia y (3) que las administraciones puedan complementar su información con documentación adicional.

El informe país por país forma parte de las obligaciones de documentación de precios de transferencia, que proporcionará información sobre los ingresos y activos de un grupo determinado, incluyendo el número de empleados ubicados en cada entidad del grupo y destinado a las autoridades fiscales en cada territorio en el que el grupo multinacional opera. Esta medida permitirá a las autoridades fiscales identificar donde el

nivel de beneficios no se alinea con la sustancia económica de las compañías, por lo que se puedan considerar cuestionables los acuerdos de precios de transferencia.

Paralelamente, la Unión Europea propone un “CbCR público”, con requisitos de datos similares, pero que serán revelados públicamente y no solo a las autoridades fiscales.

Por lo anterior, cualquier grupo multinacional que tenga IME a nivel mundial y deba clasificar los datos de los empleados para cada jurisdicción, tendrá una labor compleja que puede resultar más complicada de lo inicialmente pensado. La pregunta clave, entonces, será: ¿En qué territorio se deberá informar a un empleado *globalmente móvil* o IME? La respuesta variará dependiendo del tipo y la duración de la asignación y del contrato de trabajo, entre otros aspectos.

También tendrá que pensarse que los datos del CbCR sean consistentes con la información de otros empleados, disponible para las autoridades tributarias, así como con la información relativa a acuerdos de corto plazo para visitantes de negocios mediante las solicitudes de visas respectivas antes las autoridades migratorias pertinentes.

Recapitulando, además del nuevo informe país por país, las recomendaciones incluyen nuevos requisitos de documentación con respecto a las transacciones entre empresas, en forma de un archivo maestro y un archivo local. El aseguramiento de la sustancia y la compensación adecuada de las actividades que realizan diversas entidades del grupo también será un tema clave en los cambios en las reglas de precios de transferencia, y

puede esperarse que sea un área de enfoque de las Administraciones Tributarias.

El establecimiento de una metodología apropiada de recobro y la garantía de que las compañías reciban una compensación adecuada por el valor creado por cada entidad serán cruciales. Además del recobro de la compensación de los trabajadores, también será necesaria una asignación apropiada para la transferencia de propiedad intelectual, lo cual agregará complejidad al proceso de recobro de la compensación de empleados y el cobro por las comisiones de servicio.

De hecho, muchos países ya han comenzado a introducir cambios en sus legislaciones tributarias domésticas y procedimientos administrativos tributarios a la luz de estas recomendaciones. Así las cosas, y con base en los tres tipos de asignación laboral que se han tomado como ejemplo en este trabajo, a continuación se detallan las implicaciones para cada uno de ellos respecto de la Acción 13 del Proyecto BEPS:

• *Asignación de corto plazo*

De acuerdo con lo expuesto, bajo la asignación de corto plazo, el trabajador es trasladado temporalmente al país de destino y hace parte de la nómina de la compañía ubicada en dicho país.

Para el reporte de presentación anual país por país (CbCR), estos traslados cobran gran relevancia pues, dentro de la información que se reporta, tal y como ya se mencionó, se encuentra el número de empleados de cada entidad del grupo multinacional. Ahora bien, para establecer el número de emplea-

dos pertenecientes a cada entidad del grupo multinacional, se debe tener en cuenta la entidad en favor de la cual presta sus servicios el empleado, la cual no necesariamente coincidirá con la entidad del país de destino en el cual físicamente desarrolla la actividad el empleado.

Por esta razón, el reporte del número de empleados dentro del CbCR se convierte en una herramienta importante para las administraciones de impuestos para detectar la existencia de EP de alguna de las entidades del grupo multinacional, pues se podrán evidenciar aquellos casos en los cuales existen IME que se encuentran formalmente en la nómina de una entidad del grupo multinacional, pero que en realidad prestan sus servicios a favor de otra entidad del grupo multinacional.

Bajo este contexto, una vez más, se hace evidente la necesidad de tener un control y análisis de las asignaciones de los IME, para efectos de evitar riesgos de EP en los países de destino de estos empleados.

• *Asignación de largo plazo*

Como sucede con la asignación de corto plazo, el traslado de empleados bajo esta modalidad de asignación también tiene un efecto en el reporte CbCR por las razones antes expuestas, esto es, porque en el CbCR se debe incluir el número de empleados de cada entidad del grupo multinacional, en función de la entidad a favor de la cual los IME prestan sus servicios personales.

• *Asignación por viaje de negocios (business traveler)*

En este caso, no habría un impacto en el CbCR, bajo el entendido de que en esta mo-

dalidad de asignación la entidad a la cual presta servicios el IME y la entidad a la cual formalmente pertenece por hacer parte de su nómina son la misma entidad del grupo multinacional.

Aplicación en Colombia

De forma reciente, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a través de su página en internet, aclaró los ejercicios fiscales a partir de los cuales serán exigibles los tres niveles de obligaciones formales en materia de precios de transferencia establecidos por el Artículo 108 de la Ley 1819 de 2016, así:

– Informe Local o documentación comprobatoria: aplica para el año gravable 2016, en los plazos previstos por el Decreto 1625 de 2016, esto es, entre el 11 de julio y el 25 de julio del año 2017, de acuerdo con la terminación del NIT del contribuyente.

Por tratarse de información financiera, debe ir firmada por Representante Legal y Revisor Fiscal o contador público, en el caso colombiano.

– Informe Maestro: su aplicación será a partir del año gravable 2017 con presentación en el año 2018, de acuerdo con los plazos que determine el Gobierno Nacional. Esta situación le otorga a los contribuyentes obligados un año más para la presentación de la información global relevante del grupo multinacional.

– Informe país por país: el mismo será de aplicación para el año gravable 2016, tal como fue señalado explícitamente en el artículo 108 de la Ley 1819 de 2016. Las

fechas de presentación no podrán ser anteriores al 1 de enero de 2018.

III. Tributación de personas naturales vinculadas a través de contratos laborales de movilidad internacional

A continuación, se expondrán algunos comentarios en relación con la tributación de las personas naturales vinculadas a través de estos contratos de movilidad internacional. Para estos efectos y en línea con el capítulo anterior, los comentarios se basan en aquellos empleados que pueden ser clasificados como *inbounds*, esto es, aquellos extranjeros personas naturales que ingresan a Colombia para prestar sus servicios profesionales, y que han sido vinculados a través de distintas modalidades en su nómina (dependiendo de su lugar y forma de pago).

A. Nómina localizada en el exterior en un ciento por ciento (100%)

Teniendo en cuenta la estructura de la operación, los empleados prestarían en Colombia el ciento por ciento (100%) de sus servicios personales. En este sentido, la remuneración que reciban como contraprestación de su trabajo tendrá el carácter de ingreso de fuente nacional, independientemente de que el pago efectivo lo reciban en Colombia o en cualquier otra jurisdicción (Art. 24 del Estatuto Tributario, numeral 5). Ello por cuanto los ingresos de fuente nacional se refieren a aquellos obtenidos en donde la actividad productora de renta tuvo origen, la cual no necesariamente coincide con el lugar en donde tales ingresos fueron pagados. Por lo tanto, los trabajadores tienen la obligación de pagar y declarar impuesto de renta en Colombia, incluyendo todos los

ingresos recibidos, ya sea en Colombia o en el exterior, ya que la remuneración estará asociada a la prestación de servicios dentro del territorio colombiano.

Adicionalmente, es oportuno mencionar que con la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, se introdujo en el ordenamiento jurídico tributario nacional la noción de establecimiento permanente como sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en Colombia, al adicionar al Estatuto Tributario los artículos 20-1 y 20-2. Según estas normas, se establece que, en términos generales, cuando las empresas extranjeras desarrollan sus actividades empresariales en Colombia a través de un lugar fijo de negocios, se considerará que estas tienen un establecimiento permanente en el país, susceptible de ser sujeto a imposición en Colombia. Por este motivo, configurar este tipo de compensación nos pondría en presencia de la acción 7 del proyecto BEPS de forma directa.

Así mismo, y de acuerdo con los artículos mencionados, 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 la entidad extranjera tiene un EP en Colombia con respecto a cualquier actividad que la persona realice para la empresa extranjera, a menos que las actividades de esa persona tengan carácter de actividades preparatorias o auxiliares. Al respecto, es de señalar que la Autoridad de Impuestos ha señalado que la actividad de la empresa, en general, constituye EP cuando se realiza por medio de empleados con una relación laboral con la empresa u otras personas de las cuales

la empresa se vale para el desempeño de su actividad, siendo indiferente que se tenga o no autorización para firmar contratos, siempre que los servicios se presten en el lugar fijo de negocios.

Finalmente, el hecho de recibir todo el pago fuera de Colombia implicará que el resultado de la declaración de renta del trabajador arroje un alto valor a pagar (pues no ha habido una retención en la fuente practicada), así como la generación de un anticipo para el año siguiente.

B. División del pago del salario entre la nómina de Colombia y en el exterior – split payment

Esta alternativa implica que se suscriba un documento entre la compañía y los trabajadores, en el que se acuerda que el pago del salario de los empleados se realizará tanto en Colombia como por la nómina del exterior.

Desde el punto de vista tributario, no existe imposibilidad para que parte del salario sea pagado en el exterior. Sin embargo, se reitera que el porcentaje pagado en el exterior se considerará ingreso de fuente nacional para el empleado, y por ende deberá estar sujeto a impuestos en el país vía declaración anual del impuesto sobre la renta.

Desde el punto de vista laboral, existirá una coexistencia de contratos que generará una doble relación laboral. En Colombia esto es permitido, siempre que se tenga presente que la compañía colombiana deberá pagar en su totalidad los salarios, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social sobre la porción pagada en nuestro país.

Así las cosas, el *split payment* podría traer consigo ineficiencias desde el punto de vista fiscal para la compañía colombiana, así como el posible riesgo de establecimiento permanente antes comentado.

C. Nómina localizada en Colombia en un ciento por ciento (100%)

En primer lugar, en caso de que los trabajadores provenientes del exterior tengan vínculos laborales con una compañía colombiana, esta última efectuaría todos los pagos y aportes a la seguridad social y parafiscales asociados a la remuneración recibida por los trabajadores directamente en Colombia.

Por lo tanto, en principio, los pagos realizados por la compañía colombiana a los trabajadores extranjeros en virtud del contrato de trabajo suscrito en Colombia, serán deducibles del impuesto sobre la renta siempre que sobre los mismos se haya efectuado la retención en la fuente correspondiente y se hayan realizado los aportes a la seguridad social y parafiscales a que haya lugar.

Bajo este supuesto (posibilidad de realizar el pago del 100% de la nómina de los empleados desde Colombia, en pesos colombianos), se eliminaría el riesgo de establecimiento permanente, así como la posible infracción cambiaria.

A este respecto, en el evento en que los empleados requieran trasladar parte de su salario a una cuenta bancaria ubicada en el exterior o en cualquier otro país, deberán acudir al mercado cambiario para adquirir directamente las divisas y efectuar el giro correspondiente.

Conclusiones

Sin lugar a dudas, lo que pretende la implementación de estas acciones es lograr que el ingreso tribute de forma correcta y en la o las jurisdicciones que corresponda. Por ello, resultará muy importante suscribir adecuadamente los contratos entre las compañías, a través de los cuales se establecen las responsabilidades de cada entidad, así como de forma correcta la compensación de los empleados.

A manera de ejemplo y de forma puntual, se deberán revisar los contratos laborales con miras a confirmar la sustancia económica de los mismos, y se deberá también realizar una revisión a los honorarios o servicios cobrados entre las compañías. En otras palabras, se deberá verificar la realidad económica de las transacciones, para determinar, entre otros aspectos, los siguientes:

- Si los contratos *intercompany* son consistentes con los hechos comerciales reales de la transacción.
- El nivel de experiencia de los trabajadores y el lugar de toma de las decisiones.
- La gestión del riesgo por empleados con experiencia.

Sin lugar a dudas, los equipos de finanzas, impuestos y recursos humanos de estas multinacionales deberán crear estructuras empresariales que sigan siendo ágiles para el negocio, pero al mismo tiempo que los impuestos de los empleados y aquellos corporativos sean consistentes y compatibles entre sí.

Teniendo en cuenta los cambios inminentes que se avecinan, la recomendación consistiría en que los grandes grupos multinacionales comiencen a desarrollar sus estrategias de movilidad global y comiencen a abordar todas las facetas de sus programas de movilidad internacional, afectados por estas recomendaciones.

Estas incluirían las siguientes acciones, entre muchas otras:

- Establecer procedimientos para rastrear y monitorear a los IME a nivel mundial y desarrollar la capacidad de evaluar el riesgo asociado de EP.
- Crear una infraestructura y un proceso de cumplimiento sólidos para facilitar la presentación de informes de cada país (precios de transferencia).
- Revisión de la estructura de la asignación laboral para asegurar que haya una sustancia adecuada dentro de las relaciones laborales y que la misma proporcione la protección deseada para evitar riesgos de EP.
- Revisión de la documentación de la asignación para detalles sobre las actividades de los empleados, las funciones y responsabilidades de las compañías *home* y *host*, entre otros aspectos. Será aún más importante que la documentación y los recobros estén en línea con la realidad que rodea las operaciones del negocio.
- Alineación entre el recobro de costos con el valor creado al negocio por los diferentes empleados en cada jurisdicción. Habría que considerar especialmente si se puede en-

tender que la propiedad intelectual ha sido desplazada como resultado de la asignación laboral y si la distribución de utilidades es necesaria para fundamentar la transferencia de empleados también.

Se espera, entonces, que las recomendaciones de BEPS tengan un efecto significativo en cómo las compañías multinacionales manejan a sus IME. Los informes detallados previstos en estas recomendaciones permitirán a las autoridades fiscales revisar con facilidad los ingresos y la asignación de valor y detectar en dónde se encuentran los vacíos. Así, las empresas tendrán que concentrar sus esfuerzos en garantizar que sus informes mundiales estén alineados con la información reportada en las diferentes jurisdicciones.

Dado que la documentación suele ser la primera línea de defensa en una situación de auditoría, contar con documentación robusta será clave para gestionar el riesgo tributario global de este tipo de compañías. Además, el mantenimiento de una sustancia adecuada en las transacciones relacionadas con la movilidad global y las estructuras de empleo se volverá aún más crítica que nunca. Se esperaría, entonces, una mayor fiscalización por parte de las autoridades y regulatorias a nivel mundial.

Dicho todo lo anterior, podemos concluir que el proyecto BEPS incluye recomendaciones para cambios significativos en elementos claves de la arquitectura tributaria internacional, que no solo tienen implicaciones para las compañías, sino también para las personas naturales. Dichos cambios se reflejan en las revisiones de las directrices sobre precios de transferencia y del Convenio Modelo de

la OCDE, así como en las disposiciones de derecho interno recomendadas y sugeridas. Incluso, es de esperarse que si un país no promulga las disposiciones recomendadas, pueda existir un mayor control por parte de las autoridades fiscales sobre la verdadera naturaleza de las transacciones en una eventual auditoría.

Con base en todo lo anterior, las compañías deberán evaluar las implicaciones de las recomendaciones contenidas en los informes finales para sus modelos de negocio y estructuras operativas, en donde se involucre la prestación de servicios por parte de trabajadores personas naturales. Adicionalmente, las empresas también necesitarán vigilar de cerca la evolución legislativa de los países en donde operan y están considerando llevar a cabo operaciones. Además, las empresas deberán centrarse en los nuevos requisitos de presentación de informes en materia de precios de transferencia, incluido el requisito de notificación país por país, a fin de evaluar si se dispone de los datos necesarios.

Por último, es importante mencionar que las recomendaciones presentadas en el proyecto BEPS supondrán cambios fundamentales y obligarán a rediseñar radicalmente el panorama fiscal de estos grupos multinacionales. Por ello, tomará tiempo y conocimiento para que estas compañías entiendan completamente las propuestas y su impacto en el negocio de una forma integral (efectos para la compañía y para sus empleados).

En conclusión, existen cuatro puntos en los cuales las EMN deberían concentrarse:

- Todas las áreas (nómina, finanzas y recursos humanos) necesitan trabajar con el

área de impuestos para considerar las implicaciones que las reformas BEPS tendrán para las operaciones de los negocios. La actual cadena de suministro, las políticas de recursos humanos, implican que ahora habrá otras políticas y estrategias que acarrearán riesgos fiscales.

- Monitorear la implementación de las recomendaciones del BEPS en países relevantes para la empresa.

- Estar preparadas para las inconsistencias entre las regulaciones de las diferentes jurisdicciones, y para ello es muy importante trabajar con las autoridades fiscales durante el proceso de implementación para evitar efectos no deseados.

- Estar preparadas para un aumento sustancial en la controversia de impuestos. Algunas jurisdicciones ya están solicitando información no tributaria de manera agresiva, lo que puede ser un signo de un enfoque futuro. Además, dada la vaguedad de algunas recomendaciones del BEPS, es probable que los propios países discutan sobre dónde se gravan los ingresos, aumentando el riesgo de doble imposición.

Bibliografía

1. Organismos internacionales

OECD (2013). *The OECD Work on Base Erosion and Profit Shifting*. February 2013.

G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report*

OCDE (s.f.). *El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación*. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>.

OECD Publishing (2014, September 16). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting –Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Action 2)*.

OECD Publishing (2015, May 12). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting –Strengthening CFC Rules (Action 3)*.

OECD Publishing (2015, February 16). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting –Limiting base erosion via interest deductions and other financial payments (Action 4)*.

OECD Publishing (2014, September 16). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting –Countering harmful tax practices more effectively (Action 5)*.

OECD Publishing (2014, September 16). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting –Preventing Treaty Abuse (Action 6)*.

OECD Publishing (2015, June 12). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting –Preventing artificial avoidance of PE status (Action 7)*.

OECD Publishing (2015, February 6). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting –Intangibles (Action 8)*.

OECD Publishing (2015, February 6). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting –Risks and capital (Action 9)*.

OECD Publishing (2015, February 6). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting –Other high-risk transactions (Action 10)*.

OECD Publishing (2015, February 6). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting –Establishing methodologies to collect and analyze data on BEPS and the actions to address it (Action 11)*.

OECD Publishing (2015, February 6). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting –Requiring taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements (Action 12)*.

OECD Publishing (2015, February 6). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting –Re-examining transfer pricing documentation (Action 13)*.

OECD Publishing (2015, February 6). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting –Making dispute resolution mechanisms more effective (Action 14)*.

MC OECD (sf.). *Transfer Prices Guidelines, Glossary*

OECD BEPS (2015, October 5). *Final Report, Foreword*.

Colombia y la OCDE (s.f.). Disponible en: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/colombia-y-la-ocde.htm>

2. Doctrina

Brian J., Arnold (s.f.). *International Tax Primer*. Wolters Kluwer.

DIAN (2016). Concepto Radicado 8716 del 2016. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN).

Cortés, C.A. *et al.* (2015). *Resultados del plan de acción BEPS y su aplicación en Colombia*. Serie Monografías Tributarias. Bogotá, Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Pérez García Pablo Andrés (2017, ene-feb.). ¿Es el Convenio Multilateral de BEPS una política fiscal internacional viable? En *Revista Impuestos de Legis*, ISSN: 0120-5358. Revista #199.

Wolters Kluwer Editorial Staff Publication (2015). *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Are You Ready?* Wolters Kluwer, CCH Publications.