



Revista de derecho fiscal

ISSN: 1692-6722

ISSN: 2346-2434

Universidad Externado de Colombia

Rodríguez Sánchez, Yulier Andrea; Camargo Mayorga, David Andrés
Aplicación del régimen ECE en Colombia para las personas jurídicas
Revista de derecho fiscal, núm. 24, 2024, Enero-Junio, pp. 203-225
Universidad Externado de Colombia

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.10>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684377746011>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc
Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso
abierto



Aplicación del régimen ECE en Colombia para las personas jurídicas

Application of the ECE Regime in Colombia for Legal Entities

Aplicação do regime ECE na Colômbia para pessoas jurídicas

YULIER ANDREA RODRÍGUEZ SÁNCHEZ*
DAVID ANDRÉS CAMARGO MAYORGA**

* Contadora Pública de la Universidad Libre de Colombia. Magíster en Tributación de la Universidad Central, Bogotá, Colombia. Correo electrónico: yulierandrea.rs@gmail.com

** Economista y magíster en Economía de la Pontificia Universidad Javeriana. Magíster en Educación de la Universidad Militar Nueva Granada. Docente investigador de tiempo completo, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá, Colombia. Correo electrónico: david.camargo@unimilitar.edu.co. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5290-8251>.

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.10>

Resumen

Con la Ley 1819 de 2016 se incluyó el régimen ECE, el cual fue motivado por la OCDE por la Acción 3 de BEPS. La aplicación de este régimen se encuentra regulado en los artículos 882 a 893 del Estatuto Tributario con sus seis pilares. El régimen ECE se origina cuando una sociedad en el exterior sin residencia fiscal en Colombia es controlada por uno o más residentes fiscales colombianos, según las normas de vinculación del artículo 260.1 del Estatuto Tributario. Sin embargo, en este régimen la normatividad puede ser compleja para su aplicación y se pueden derivar distintas interpretaciones. Partiendo de esta premisa, este artículo tiene como objetivo identificar las problemáticas en la aplicación del régimen de entidades controladas del exterior (ECE) en Colombia para las personas jurídicas. Para tal fin, se aplicó una metodología bajo el enfoque cualitativo que usó la entrevista para la recolección de información.

Palabras clave: BEPS, régimen ECE, rentas pasivas, sujetos obligados, control, OCDE.

Abstract

With Law 1819 of 2016, the ECE Regime was included, which was motivated by the OECD for BEPS Action 3. The application of this regime is regulated in articles 882 to 893 of the Tax Code with its 6 pillars. The ECE Regime originates when a company abroad without tax residence in Colombia is controlled by one or more Colombian tax residents, according to the linkage rules of article 260-1 of the Tax Code. However, in this regime the regulations can be complex to apply and different interpretations can be derived. Starting from this premise, this article aims to identify the problems in the application of the Foreign Controlled Entities Regime (ECE Regime) in Colombia for legal entities. For this purpose, a methodology was applied under the qualitative approach that used the interview for the collection of information.

Keywords: BEPS, ECE Regime, Passive Income, Obligated Subjects, Control, OECD.

Resumo

Com a Lei 1819 de 2016, foi incluído o Regime ECE, que foi motivado pela OCDE para BEPS Action 3. A aplicação deste regime está regulada nos artigos 882.º a 893.º do Código Fiscal com os seus 6 pilares. O Regime ECE se origina quando uma empresa no exterior sem residência fiscal na Colômbia é controlada por um ou mais residentes fiscais colombianos, de acordo com as regras de vinculação do artigo 260-1 do Código Tributário. No entanto, neste regime, os regulamentos podem ser complexos de aplicar e diferentes interpretações podem ser derivadas. Partindo desta premissa, este artigo tem como objetivo identificar os problemas na aplicação do Regime de Entidades

Controladas Estrangeiras (Regime ECE) na Colômbia para pessoas jurídicas. Para tanto, foi aplicada uma metodologia de abordagem qualitativa que utilizou a entrevista para a coleta de informações.

Palavras-chave: BEPS, regime ECE, renda passiva, sujeitos obrigados, controle, OCDE.

Introducción

Colombia, con el fin de pertenecer a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), realizó modificaciones en materia fiscal desde las reformas tributarias Ley 1607 de 2012, Ley 1739 de 2014 y Ley 1819 de 2016, basadas en las acciones Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) definidas por la OCDE, según el informe emitido por este organismo en 2015.

La Acción 3 trata sobre el refuerzo de la normativa sobre compañías foráneas controladas (CFC), la cual fue introducida en la reforma tributaria (Ley 1819 de 2016), que aplica desde el año gravable 2017. Es decir, ahora existe un control adicional denominado *régimen de entidades controladas del exterior* (ECE), que incluye un análisis de la participación y el control de los residentes fiscales colombianos (personas jurídicas o naturales) en sociedades del exterior que no tienen residencia en Colombia.

Al respecto, en la normatividad se parte de la hipótesis que hay vacíos en la definición de conceptos como *rentas pasivas* y *sujeto pasivo*, de lo cual se desprenden confusiones en la aplicación del régimen ECE en Colombia para las personas jurídicas.

Por ello, la pregunta de investigación que guía este artículo es: ¿cuáles son las problemáticas de aplicación del régimen ECE en Colombia para las personas jurídicas? El objetivo es identificar las problemáticas en la aplicación del régimen ECE en Colombia para las personas jurídicas.

El desarrollo metodológico propuesto se enmarca en un enfoque cualitativo con método inductivo, siendo este un estudio exploratorio basado en el análisis e interpretación del régimen ECE, así como en la revisión de pronunciamientos o publicaciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) sobre la materia. Por ende, las fuentes que se utilizan son secundarias. Adicionalmente, se consultan publicaciones académicas y de agremiaciones profesionales.

I. Marco normativo

A. Contexto internacional

Las acciones BEPS son 15 acciones que buscan evitar la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios; es decir, estas recomendaciones buscan que se realice la tributación en el lugar o jurisdicción donde se ejerce el hecho económico y que los beneficios no sean

trasladados a países de baja o nula tributación con el fin de disminuir la carga impositiva de las sociedades. Tales acciones son emitidas por la OCDE de acuerdo con su informe de 2015, resultado de un estudio que empezó en 2013 con el G20^[1].

Como se puede evidenciar, las acciones BEPS van dirigidas a temas fiscales internacionales, fundamentadas en lo siguiente:

Dicho plan de acción y las 15 medidas que lo conforman giran en torno a tres pilares fundamentales: dotar de coherencia a las normas de derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas; reforzar el criterio de actividad sustancial contemplado por las normas internacionales en vigor y, por último, mejorar la transparencia y seguridad jurídica (OCDE, 2016, p. 3).

Como lo señala la OCDE, estas acciones son recomendaciones basadas en estudios, que no representan normas de obligatorio cumplimiento para los países miembros. No obstante, “fueron diseñadas para que los países puedan implementarlas en su legislación fiscal y en los convenios internacionales” (OCDE, 2016, p. 4). Ello con el fin de que, a nivel de tributación internacional, las reglas sean homogéneas, teniendo en cuenta que ahora las negociaciones e inversiones dejaron de ser un tema local para convertirse en estructuras empresariales que involucran a varios países. En algunos casos, al no ser compatibles las normas fiscales entre ellos, se podría incurrir en una doble tributación o en otros, al no ser clara la normatividad o existir vacíos en la misma, podría no realizarse ningún tipo de tributación o no identificarse el beneficiario efectivo, por lo cual no se podría establecer el lugar donde se debe realizar la tributación.

Vale la pena señalar que, frente a este tipo de inconvenientes, algunos países suscriben convenios internacionales para evitar la doble tributación, conocidos como los CDI o de intercambio de información.

Dentro de las 15 acciones BEPS emitidas por la OCDE, la Acción 3, denominada inicialmente “Refuerzo sobre la normativa CFC2, se tituló en el informe final de 2015 como “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces” (OCDE, 2016, p.1). Estas también son llamadas normas de transparencia fiscal internacional (TFI), normas CFC (compañías foráneas controladas o Controlled Foreign Company) o SEC (sociedades extranjeras controladas), por lo cual cualquiera de las cuatro denominaciones hace referencia a la Acción 3 BEPS de la OCDE.

Respecto a las normas CFC, Cortés (2016) ha indicado que “son herramientas que combaten el diferimiento de los tributos, al permitir que la jurisdicción de la matriz grave los ingresos obtenidos por filiales extranjeras cuando cumplan ciertas condiciones”

1 El Grupo de los 20 (G-20) está integrado por los países del G-8 (Alemania, Canadá, EE. UU., Francia, Reino Unido, Italia, Japón y Rusia), más la Unión Europea, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Brasil, China, Corea del Sur, India, Indonesia, México, Sudáfrica y Turquía.

(p. 58). Sobre las normas de transparencia fiscal internacional (TFI) se ha indicado lo siguiente:

El régimen de TFI se focaliza en imputar las rentas de sociedades y personas físicas en el país de residencia que ha transferido o desviado determinados capitales hacia territorios y jurisdicciones de baja tributación de manera artificiosa, para generar rentas especialmente pasivas (Ocampo, 2016, p. 99).

De acuerdo con lo anterior, el objetivo principal de la Acción 3, sea la denominación que se le dé a nivel internacional o nacional, es identificar si existe un control significativo, por participación o por poder de decisión en sociedades del exterior; y que la matriz o controlante que recibe rentas pasivas, tribute sobre estas rentas en el país de residencia de la matriz, que es el lugar de donde salieron los recursos para crear o administrar una empresa en el exterior, y de la cual se espera recibir un beneficio económico a corto o largo plazo, vía dividendos u otra forma de ingreso determinado como rentas pasivas.

Para que cada jurisdicción introduzca en su legislación las normas TFI, la OCDE (2016, pp. 9-10) definió en su Acción 3, los siguientes pilares:

- *Definición SEC*: Indica las recomendaciones sobre el modo de establecer el control o influencia suficiente en la sociedad extranjera, y para aquellas rentas de entidades que no están constituidas como sociedades.
- *Umbrales mínimos y exenciones*: Condicionar las normas TFI a ciertos requisitos, como exenciones y umbrales mínimos.
- *Definición de renta*: El informe recomienda que las normas TFI integren una definición de renta sujeta, proponiendo una lista de posibles métodos para definir estas rentas.
- *Cálculo de renta*: Se recomienda aplicar las normas de la jurisdicción de la matriz para calcular la renta atribuible. Igualmente, aconseja que las pérdidas de la SEC solo puedan utilizarse para compensar los beneficios de dicha sociedad.
- *Atribución de la renta*: El umbral de atribución debe estar vinculado con el umbral de control, y que la renta atribuible debe calcularse proporcionalmente según la participación o influencia.
- *Prevención y eliminación de la doble imposición*: Contempla que las jurisdicciones con el régimen TFI concedan créditos por los impuestos pagados en el exterior y evitar la doble imposición respecto de los dividendos que ya estuvieron gravados por el régimen TFI.

Si un país decide adoptar la Acción 3 en su legislación, debe tener en cuenta las recomendaciones de la OCDE, las cuales deben estar claramente definidas de acuerdo con los seis pilares mencionados anteriormente, que, si bien no son de aplicación obligatoria, son parámetros establecidos por la OCDE con base en diversos estudios que se han realizado sobre la transparencia fiscal internacional.

B. Aplicación en Colombia

El régimen ECE tiene aplicación en Colombia con la Ley 1819 de 2016 en su artículo 139, que adiciona al Estatuto Tributario Nacional los artículos 882 al 893, los cuales son aplicables desde el año gravable 2017. Este régimen se adoptó en Colombia de acuerdo con los seis pilares indicados, como se puede observar en la tabla 1.

TABLA 1. PILARES DE LA ACCIÓN 3 DE BEPS EN EL RÉGIMEN ECE EN COLOMBIA

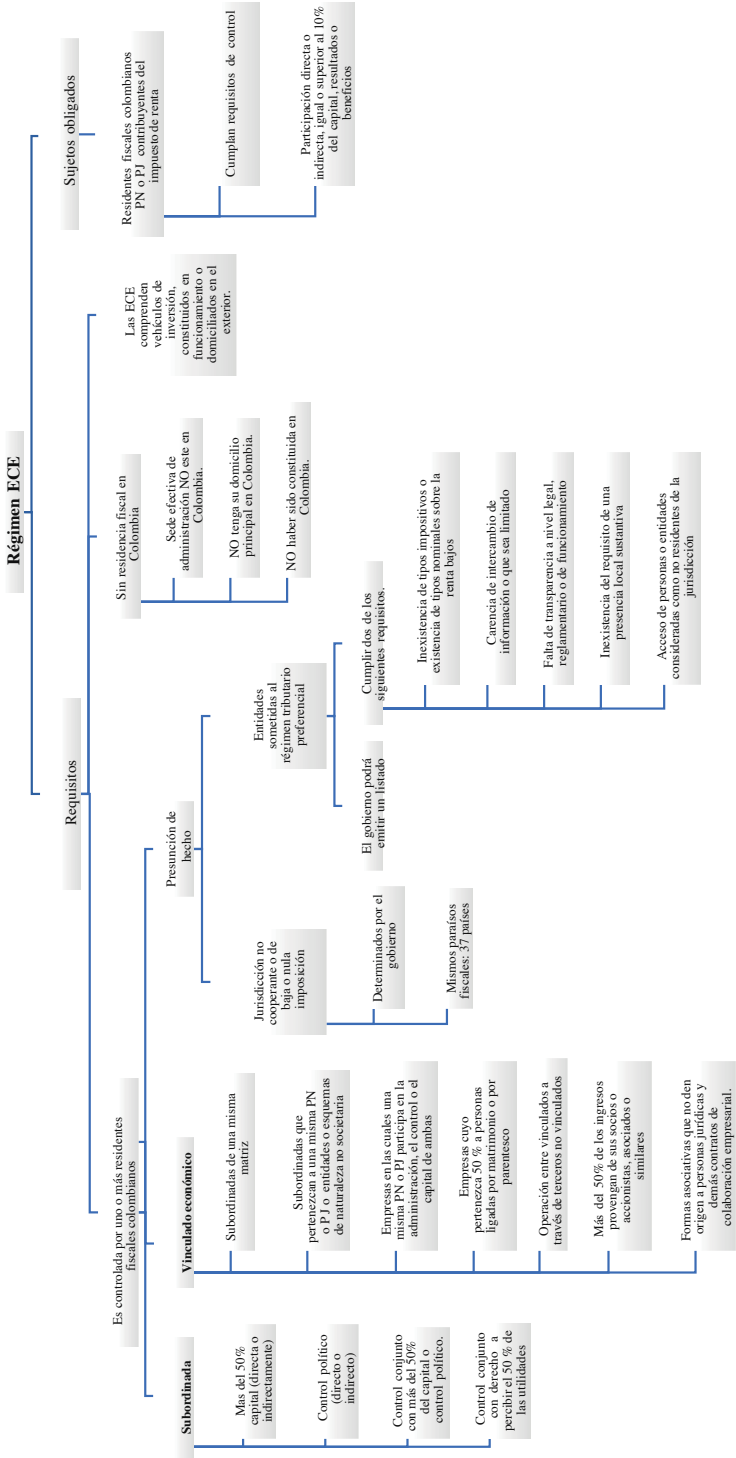
Pilar	Artículo del Estatuto Tributario
1. Definición de “entidad CFC” y “control”	882. Entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia (ECE)
2. Determinación de excepciones y de umbrales mínimos	883. Sujetos del régimen de entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia (ECE) 885. Presunción de pleno derecho
3. Definición de rentas sujeta al régimen ECE	884. Ingresos pasivos 885. Presunción de pleno derecho
4. Normas para el cálculo de renta	886. Realización de los ingresos 887. Realización de los costos 888. Realización de las deducciones
5. Normas para atribuir la renta	889. Determinación de las rentas pasivas 890. Renta líquida gravable 891. Pérdidas asociadas a las rentas pasivas
6. Normas para prevenir o eliminar la doble imposición	892. Descuento por impuestos pagados en el exterior por la ECE 893. Tratamiento de la distribución de beneficios por parte de la ECE cuyo origen corresponde a rentas sometidas al régimen ECE

Fuente: Elaboración propia a partir de Ley 1819 de 2016 y OCDE (2016).

1. REQUISITOS Y SUJETOS OBLIGADOS

Con el fin de identificar si una empresa en Colombia debe aplicar este régimen, es necesario revisar si cumple los requisitos para de existencia de una ECE; y una vez determinada su existencia, se debe establecer si es sujeto obligado, cumpliendo las condiciones de control y participación, como se muestra en la figura 1.

FIGURA 1. REQUISITOS Y SUJETOS PASIVOS DEL RÉGIMEN ECE



Fuente: Elaboración propia a partir de Ley 1819 de 2016; Zarama & Zarama (2017); y DIAN (2018).

Con el fin de determinar si una empresa está obligada al régimen ECE debe cumplir lo siguiente:

1. La ECE es controlada por uno o más residentes fiscales colombianos en los términos de cualquiera de las siguientes disposiciones:
 - a. Se trata de una subordinada en los términos de los numerales i, ii, iv y v del literal b del numeral 1 del artículo 260-1 de este Estatuto Tributario; o,
 - b. Se trata de un vinculado económico del exterior en los términos de cualquiera de los literales del numeral 5 del artículo 260-1 de este estatuto.
2. La ECE no tiene residencia fiscal en Colombia (artículo 882, Estatuto Tributario).

Dado lo anterior, el primer requisito es identificar si la ECE es controlada por uno o más residentes colombianos, y la norma nos remite a revisar los criterios de vinculación del artículo 260.1 del Estatuto Tributario en sus apartados i, ii, iv y v, los cuales son aplicados para el régimen de precios de transferencia, que en el caso de las subordinadas:

- b. Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos
 - i. Cuando más del 50 % de su capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de estas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto.
 - ii. 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 necesarios para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere. [...]
 - iv. Igualmente habrá subordinación, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas o entidades o esquemas de naturaleza no societario, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales ésta posean más del cincuenta (50 %) del capital o configuren la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.
 - 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. (artículo 260.1, Estatuto Tributario).

Principalmente, la subordinación está dada por poseer más del 50 % del capital directa o indirectamente, el control político directo o indirecto, el poder de decisión mediante

votos para elegir los miembros de la junta directiva, la dirección o toma de decisiones en la entidad y cuando se tenga el derecho a recibir el 50 % de las utilidades de la sociedad.

Por su parte, el numeral 5.º del artículo 260.1 del Estatuto Tributario indica las siguientes condiciones en el caso que se trate de vinculados con el exterior:

- Es una subordinada de la misma matriz.
- Es una subordinada que pertenece directa o indirectamente a la misma persona natural o jurídica o entidad no societaria.
- Es una empresa en que la misma persona natural o jurídica tiene el control político o posee más del 50 % del capital.
- Es una empresa cuyo capital pertenece en más de un 50 % directa o indirectamente a las mismas personas ligadas por matrimonio o parentesco.
- Es una empresa en la que más del 50 % de sus ingresos brutos provienen en forma individual o conjunta de sus socios o accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares.
- Es una empresa con al que se tiene cualquier forma de contrato de colaboración empresarial (Zarama & Zarama, 2017, p. 381).

Respecto al segundo requisito para pertenecer al régimen ECE, se debe examinar la residencia fiscal según el artículo 12.1 del Estatuto Tributario; es decir, si la sede efectiva de administración no se encuentra en Colombia, su domicilio principal no es en Colombia o su constitución no se realizó bajo las leyes colombianas, cumple con tal condición. “Si una entidad extranjera tiene su sede efectiva de administración en Colombia, esta no podrá ser calificada como ECE porque no cumple con el requisito de que la misma no tenga residencia fiscal en Colombia” (DIAN, 2018, p. 5).

Adicionalmente, el parágrafo 1.º del artículo 882 nombra que el régimen ECE aplica para sociedades o entidades, con o sin personería jurídica y cualquier vehículo de inversión como patrimonios autónomos, trust², fondos de inversión colectiva, otros negocios fiduciarios, fundaciones de interés privado, entre otras (Estatuto Tributario). Igualmente, para efectos de control, la tenencia de opciones de compra sobre acciones o participaciones en el capital de la ECE se asimila a la tenencia de las acciones o participaciones directamente. “Para el caso de los derechos fiduciarios y los trust que no tienen una definición exacta en el Estatuto Tributario, pero que según el artículo 37 de la Ley 1739 de 2014 se asimilan a los derechos fiduciarios” (Ospina, 2018, p. 136), se encuentran reglamentados en el artículo 102 del Estatuto Tributario.

2 Un trust es una relación jurídica creada por una persona (*settlor*) en virtud de la cual cede una propiedad a otra de su confianza (*trustee*) para que la administre en beneficio de terceros (beneficiarios) o una finalidad específica (Instituto de Estudios Bursátiles, 2017).

Otro elemento para determinar si los residentes fiscales colombianos tienen control sobre las ECE se basa en el artículo 882, parágrafo 2.º, del Estatuto Tributario:

Se presume que los residentes fiscales tienen control sobre las ECE que se encuentren domiciliadas, constituidas o en operación en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial en del Estatuto Tributario, independientemente de su participación en ellas.

Sin embargo, la suposición descrita anteriormente se entiende como una presunción de hecho, es decir, que admite prueba en contrario, ya que el legislador en la redacción de la norma no estipuló de manera expresa una presunción de derecho. En esta presunción de hecho, el residente colombiano puede demostrar mediante pruebas que no posee el control sobre la ECE ubicada en las jurisdicciones de nula o baja imposición o de régimen tributario preferencial (DIAN, 2018).

Para identificar las jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición, el Estatuto Tributario indica que el Gobierno nacional determinará dichas jurisdicciones mediante reglamento, teniendo en cuenta si cumplen con uno de los siguientes criterios incluidos en el artículo 260.7.1 del Estatuto Tributario:

- Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares.
- Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten.
- Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.
- Inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica.
- Además de los criterios señalados, el Gobierno nacional tendrá como referencia los criterios internacionalmente aceptados para la determinación de las jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición.

Para consultar las jurisdicciones no cooperantes de baja o nula imposición, el artículo 1.2.2.5.1. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 indica el listado de los 37 paraísos fiscales, teniendo en cuenta que antes de la Ley 1819 de 2016, el artículo 260.7 del Estatuto Tributario hacía referencia a los paraísos fiscales. Con la reforma tributaria se denominaron jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición, y según lo indicado en el parágrafo 4.º de este mismo artículo “Para todos los efectos legales, el término paraíso fiscal se asimila al de jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición”.

Para el caso de los regímenes tributarios preferenciales, se identifican si cumplen con dos de los siguientes criterios del artículo 260.7 del Estatuto Tributario:

- Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares.

- Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten.
- Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.
- Inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica.
- Aquellos regímenes a los que solo pueden tener acceso personas o entidades consideradas como no residentes de la jurisdicción en la que opera el régimen tributario preferencial correspondiente (*ring fencing*).

Adicionalmente, el Gobierno nacional, con base en los anteriores criterios y en aquellos internacionalmente aceptados podrá, mediante reglamento, listar regímenes que se consideran como regímenes tributarios preferenciales. Hasta la fecha, el Gobierno no ha expedido los reglamentos que indican cuáles son. Sin embargo, para determinarlos, se debe revisar si cumple dos de los criterios del numeral 2.º del artículo 260.7 del Estatuto Tributario, sin necesidad de esperar una reglamentación con el listado de regímenes preferenciales, atendiendo lo indicado por la DIAN (2018) “ya que la norma citada establece una facultad de reglamentación para el Gobierno nacional y no condiciona la existencia de un régimen preferencial a dicha reglamentación” (p. 4).

De acuerdo con lo anterior, las personas jurídicas en Colombia, para determinar el control sobre una sociedad del exterior atendiendo lo indicado en el artículo 882 Estatuto Tributario, y como lo indican Zamara y Zamara (2017) “en una cadena de sociedades poseídas, en diferentes jurisdicciones, el test de control deberá ser aplicado en cada una de ellas, siendo posibles que todas ellas sean ECE frente al residente fiscal colombiano” (p. 382). Se debe aplicar un test de control tanto político o jurídico (poder de decisión) y económico (participación de capital o utilidades), para determinar la existencia de una ECE, y aplicar el régimen.

2. DETERMINACIÓN DE LAS RENTAS PASIVAS

Las rentas pasivas que el sujeto pasivo del régimen ECE debe imputar en su declaración de renta son las que resulten de sumar todos los ingresos pasivos realizados por la ECE, a los cuales se restan los costos y las deducciones asociadas a estos ingresos pasivos.

La realización de los ingresos para las personas jurídicas, según lo indicado en el artículo 28 del Estatuto Tributario, son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable, es decir, debe cumplirse el principio de acumulación o devengo “la cual describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los períodos en que esos efectos tienen lugar” (Estatuto Tributario), como lo estipula el artículo 21.1 adicionado por la Ley 1819 de 2016. Es decir, debe ser concordante el periodo o año gravable en que la ECE realiza los ingresos pasivos y el periodo en que el residente fiscal colombiano reporta dichos ingresos en la declaración de renta.

Respecto a los costos, el entendimiento es similar a la realización de los ingresos, se reconocen fiscalmente en el año que se realicen, tanto en la ECE como el residente fiscal colombiano sujeto al régimen ECE. Este último deberá incluir los costos del régimen ECE en su respectiva declaración de renta aplicando el principio de acumulación o devengo, y teniendo en cuenta el artículo 59 del Estatuto Tributario, que indica la realización del costo para los obligados a llevar contabilidad, el cual enumera algunas excepciones entre el reconocimiento contable y fiscal de ciertos costos.

Para las deducciones en el régimen ECE, adicional a lo indicando en los ingresos y costos, se debe revisar la regla general de deducciones establecidas en el Estatuto Tributario, la cual indica que, para la procedencia de las deducciones, estas deben tener relación de proporcionalidad, necesidad y causalidad con la actividad productora de renta según lo indicado en el artículo 107 Estatuto Tributario, y revisar si las deducciones a imputar en las rentas pasivas del régimen ECE no tienen las restricciones del artículo 105 Estatuto Tributario, tales como pérdidas en el método de participación, multas, sanciones y penalidades, entre otras, que no son deducibles del impuesto de renta en ningún momento.

En la tabla 2 se evidencia como ejemplo la Empresa A, que debe reportar en su declaración de renta, por concepto de rentas pasivas del régimen ECE, el valor de 210.

TABLA 2. EJEMPLO DE DETERMINACIÓN DE LAS RENTAS PASIVAS EMPRESA A

Ingresos ECE	Valor
Ingresos pasivos (dividendos de filiales no controladas por residentes colombianos)	\$300
Costos y deducciones realizados, asociados con rentas pasivas	\$90
Rentas pasivas	\$210

Fuente: Elaboración propia.

Así las cosas, para realizar la tributación de acuerdo con el régimen ECE, primero debe realizarse la respectiva depuración en la ECE de ingresos, costos y gastos, determinando lo correspondiente a las rentas pasivas, de acuerdo con la participación del residente fiscal colombiano. Enseguida, se realiza la determinación de las rentas pasivas para registrarlas en el formulario de declaración de renta. Esta depuración debe realizarse de manera separada por cada ECE en el cual el sujeto pasivo tenga la obligación de declarar las rentas pasivas.

La tabla 3 muestra a manera de ejemplo que el sujeto pasivo del régimen ECE tiene el control en tres ECE en distintos países, por lo cual debe realizar el análisis en cada una de acuerdo con su participación y realización de ingresos, costos y deducciones. Por lo anterior, el valor a declarar por rentas pasivas del régimen ECE es 270.

TABLA 3. EJEMPLO DE DETERMINACIÓN DE LAS RENTAS PASIVAS EN VARIAS ECE

Ingresos ECE	ECE (país 1)	ECE (país 2)	ECE (país 3)	Total
Ingresos pasivos (dividendos de filiales no controladas por residentes colombianos)	\$500	\$200	\$100	\$800
Costos y deducciones realizados, asociados con rentas pasivas	\$400	\$50	\$80	\$530
Rentas pasivas	\$100	\$150	\$20	\$270

Fuente: Elaboración propia.

3. PÉRDIDAS ASOCIADAS A LAS RENTAS PASIVAS

Según el artículo 891 del Estatuto Tributario, “Las rentas pasivas, cuyo valor sea inferior a cero (0), no se someten a las reglas previstas en el artículo 147 de este estatuto para las pérdidas fiscales”. Es decir, las pérdidas fiscales por el régimen ECE no pueden ser compensadas en periodos siguientes, si el resultado de las rentas pasivas de la ECE es negativo dado que generó una pérdida durante el respectivo año gravable. En tal caso, el valor a reportar en la declaración de renta es cero \$0. En la tabla 4 se muestra un ejemplo de depuración con pérdida.

TABLA 4. EJEMPLO DE DETERMINACIÓN DE LAS RENTAS PASIVAS EN VARIAS ECE

Ingresos ECE	Valor
Ingresos pasivos (dividendos de filiales no controladas por residentes colombianos)	\$400
Costos y deducciones realizados, asociados con rentas pasivas	\$450
Rentas pasivas	-\$50
Rentas pasivas (Formulario renta)	\$0

Fuente: Elaboración propia.

En el caso en el que al momento de analizar las rentas pasivas de varias ECE controladas por el sujeto pasivo del ECE, en unas se determine rentas pasivas y en otros casos el resultado sea pérdida, no se pueden compensar estas pérdidas entre dichas rentas.

TABLA 5. EJEMPLO DE DETERMINACIÓN DE LAS RENTAS PASIVAS EN VARIAS ECE CON PÉRDIDA POR RENTAS PASIVAS

Ingresos ECE	ECE (país 1)	ECE (país 2)
Ingresos pasivos (dividendos de filiales no controladas por residentes colombianos)	\$350	\$200
Costos y deducciones realizados, asociados con rentas pasivas	\$200	\$250
Subtotal rentas pasivas	\$150	-\$50
Rentas pasivas (Formulario renta)	\$150	\$0

Fuente: Elaboración propia.

En la tabla 5 se muestra a manera de ejemplo cómo se debe hacer el reporte de rentas pasivas en el caso que una ECE tenga rentas pasivas y otra ECE genere pérdidas. Atendiendo lo indicado en el artículo 891 del Estatuto Tributario que prohíbe la compensación de dichas pérdidas, en este ejemplo, el sujeto pasivo del régimen ECE deberá declarar por rentas pasivas el valor de \$150.

II. Metodología

Para este trabajo de investigación se aplicará el enfoque cualitativo, en el cual hay una realidad subjetiva por explorar y entender, que cambia en su forma y contenido de acuerdo con los actores que participan de la investigación (Hernández *et al.*, 2010). En consecuencia, se inicia con la revisión de la literatura para abordar la normatividad sobre el régimen ECE, incluyendo conceptos emitidos por la DIAN y publicaciones de gremios de profesionales en temas tributarios. Esto, con el fin de identificar dentro de la normativa aquellos conceptos o alcances que no están definidos claramente y pueden ocasionar confusiones en la aplicación del régimen ECE en Colombia por parte de las personas jurídicas.

El alcance de la investigación será exploratorio, considerando que estudios de estas características se llevan a cabo cuando el tema ha sido poco investigado y se abordaran nuevos problemas asociados a este (Hernández *et al.*, 2010). Teniendo en cuenta que el régimen ECE es un tema que tiene pocos años de aplicación en Colombia, sobre el cual aún pueden existir inquietudes o dificultades sobre su aplicación en el ámbito tributario.

El método será inductivo, porque se parte de los datos recolectados y se llega a las generalizaciones teóricas y prácticas, es decir, se va de lo particular a lo general (Hernández *et al.*, 2010). Adicionalmente, se utilizará el método hermenéutico enfocado en el campo jurídico para hacer una interpretación del “sentido y alcance” (Corte Suprema de Justicia, 1947) del régimen ECE en Colombia. En este sentido, se revisarán las interpretaciones doctrinales realizadas por entidades oficiales, privadas, comentaristas o tratadistas, que consisten en un “conjunto de conceptos, criterios y pareceres que sobre una norma jurídica expresan los doctrinantes” (Franco & Martínez, 2012, p. 54).

Para la recolección de datos, el investigador es considerado como el instrumento, porque es un medio de obtención de información que recoge datos mediante métodos o herramientas y los analiza. Las herramientas a utilizar en la presente investigación serán: revisión de documentos normativos, legales y percepción de expertos mediante entrevistas (Hernández *et al.*, 2010).

En las entrevistas se utilizará un cuestionario como un instrumento cualitativo (Hernández *et al.*, 2010). Considerando que las entrevistas se dividen en estructuradas, semiestructuradas o abiertas (Grinnell & Unrau, 2007), para la presente investigación se utilizará la entrevista estructurada, la cual solo se basa en preguntas específicas, predeterminadas y ordenadas (Hernández *et al.*, 2010), y que según Mertens (2005) clasifica las preguntas en seis tipos: de opinión, de expresión de sentimientos, de conocimientos, sensitivas, de

antecedentes y de simulación. Las preguntas a realizar a los dos expertos serán de percepción, para indagar sobre conceptos, interpretación y aplicación del régimen ECE, y así conocer su experiencia calificada sobre el tema. Estos entrevistados son profesionales, el primero de ellos es gerente de impuestos en la firma PWC y es docente de la Universidad Externado, en adelante se codificará como E1; la entrevista se le realizó el 25 de agosto de 2022. El segundo es docente de Tributación Internacional y en adelante se codificará como E2; la entrevista se le realizó el 8 de septiembre de 2022.

Según las categorías de análisis definidas a partir del marco teórico, las preguntas de la entrevista son las que se muestran en la tabla 6, las cuales fueron validadas metodológicamente por el tutor de esta investigación.

TABLA 6. CATEGORÍAS DE ANÁLISIS Y PREGUNTAS DE LA ENTREVISTA

Categoría de análisis	Ítems o preguntas
Conceptualización	- Dentro del régimen ECE, ¿qué entiende por rentas pasivas? ¿Qué criterios adicionales a los indicados en la norma considera deben tenerse en cuenta para identificar un sujeto pasivo?
Interpretación y aplicación	¿Considera que los criterios de control para determinar la existencia de un régimen ECE son claros? Explique. ¿Considera que el Concepto Unificado de la DIAN de 2018 es suficiente como interpretación complementaria para la aplicación del régimen ECE? Explique. ¿Considera que es equitativo que en el régimen ECE no se puedan compensar las pérdidas en períodos futuros, como sí lo permite el régimen ordinario? Explique. - En su ejercicio profesional, ¿conoce alguna empresa perteneciente al régimen ECE? ¿Puede indicarnos las dificultades de la aplicación de ese régimen?

Fuente: Elaboración propia.

III. Resultados y discusión

A. Conceptualización

Inicialmente se planteó como hipótesis que no tener una definición general de rentas pasivas en el régimen ECE era una problemática para su aplicación; sin embargo, de acuerdo con E1 “las rentas pasivas son las definidas en el artículo 884 del Estatuto Tributario. Es una lista cerrada, es decir, es taxativa y están claramente definidas”. Así las cosas, para que exista la obligación del régimen ECE se debe remitir a este listado para identificar si los ingresos son rentas pasivas, y analizar cada caso específico (dividendos, intereses y rendimientos financieros, cesión de uso, derechos de uso de rentas pasivas, arriendos, servicios profesionales).

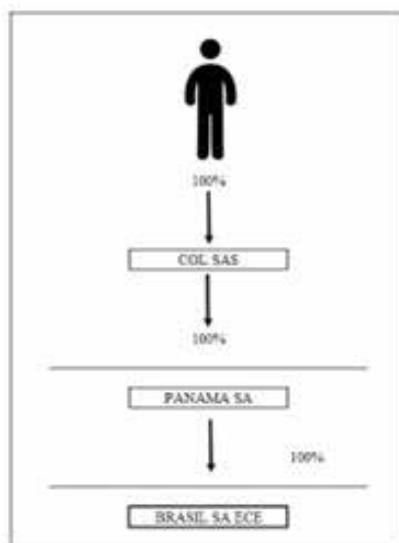
Sobre la identificación del sujeto pasivo, E1 indica que “se debe hablar de un sujeto obligado, mas no de un sujeto pasivo. Si bien hay una obligación sustancial, el objeto de este régimen no es recaudo sino una norma de transparencia fiscal”. Esta precisión realizada por E1 es relevante para indicar que el objeto de la norma no es recaudo, sino

la aplicación de los pilares de la OCDE sobre la transparencia fiscal internacional, para evitar el diferimiento del impuesto en cuanto a oportunidad y jurisdicción. No obstante, sobre el recaudo de este régimen, Zamara y Zamara (2017) tienen una opinión distinta, indicando que “este régimen no busca combatir las maniobras elusivas, sino que pretende directamente incrementar el recaudo” (p. 387).

Por otro lado, con la redacción del artículo 883 del Estatuto Tributario, en el cual se indica que los obligados a este régimen son los “residentes fiscales colombianos”, que para Falla (2020), solo aplica para las personas naturales, a quienes solo corresponde el término de residencia fiscal y, en consecuencia, el régimen ECE no tendría aplicación en las personas jurídicas. Sin embargo, la DIAN aclaró que “las personas jurídicas también están sujetas al régimen ECE” (DIAN, 2018, p. 11). Respecto a esta aclaración realizada por la DIAN, Falla (2020) responde que “la DIAN pretende enmendar la ley, vía interpretación administrativa”, y sugiere “que se adopten medidas legales, mediante las cuales se incluyan expresamente las sociedades y entidades nacionales colombianas como sujetos pasivos del régimen”. No obstante, según el análisis realizado por Bravo (2018) indica que “la residencia fiscal se puede predicar tanto de las personas naturales como de las jurídicas, ya que cabría en este caso la interpretación sistemática, para que exista la ‘debida correspondencia’ entre las diferentes disposiciones (artículo 30 del CC)” (p. 38).

Siguiendo con el análisis del obligado al régimen ECE, se presentan inquietudes sobre el sujeto obligado del régimen ECE, de acuerdo con la figura 2.

FIGURA 2. ESQUEMA DE CONTROL DE DOS RESIDENTES COLOMBIANOS SOBRE UNA MISMA ECE



Fuente: Zarama & Zarama (2017, p. 384).

Según la figura 2, y como lo explica Zamara y Zamara (2017), la persona natural y COL S.A.S. (persona jurídica) son residentes fiscales en Colombia, controlantes de Panamá S.A., que para este caso es una ECE. La persona natural tiene el control indirecto y COL S.A.S. tiene el control directo. En este caso se presenta la inquietud sobre cuál de los dos debe ser el sujeto pasivo del régimen ECE, si aplicando estrictamente el artículo 883 del Estatuto Tributario ambos deberían ser sujetos pasivos del régimen.

No obstante, bajo los pilares de las acciones BEPS, y específicamente de la Acción 3, el objetivo es que las rentas tributen en la residencia de la matriz, en este caso Colombia, por lo cual, si uno de los dos residentes que realiza la tributación de acuerdo con el régimen ECE se cumple con este objetivo. Adicionalmente, dentro de la transparencia fiscal internacional se pretende evitar el diferimiento de las rentas pasivas. Así COL S.A.S. es el sujeto pasivo del régimen ECE, ya que es la primera entidad residente en Colombia (Zarama & Zarama, 2017, p. 384), punto de vista que es reafirmado por la DIAN (2018), indicando que “el obligado a cumplir con las obligaciones del régimen ECE será el primer punto de contacto en Colombia respecto del cual se verifique una participación igual o superior al 10 %” (p. 12).

B. Interpretación y aplicación

Para la aplicación del régimen ECE en Colombia, la normatividad está en el Estatuto Tributario, en el libro séptimo, y el Concepto Unificado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) 0386 de 2018, siendo este último una guía, que resuelve algunas inquietudes sobre la aplicación, pero no es de obligatoria aplicación para el obligado de este régimen. El manifiesta que “lo ideal es tener un decreto reglamentario y a partir de este expedir el concepto, como pasa en el régimen *holding*”.

Al revisar la normatividad sobre el régimen ECE, se pueden presentar varios criterios de interpretación y aplicación, para lo cual se examinaron algunos aspectos como la situación de control, las pérdidas fiscales y la determinación de la renta pasiva.

C. Situación de control

Con el fin de determinar si existe el control sobre una ECE, autores como Zarama y Zarama (2017) han recomendado hacer un “test de control”, el cual consiste en identificar si las situaciones de control establecidas en la norma aplican sobre la entidad del exterior. Como se muestra en la figura 1, este control se puede presentar con una subordinada, una vinculada o por presunción de hecho. Para los dos primeros casos, se remite a los criterios de vinculación establecidos para el régimen de precios de transferencia, que en opinión de El “es un acierto en la norma del régimen ECE, tomar los criterios de vinculación; los ya establecidos en el régimen de precios de transferencia, que lleva 20 años”. Y respecto a si los criterios de control son claros, El indica que “Para aplicar en ciertos casos especiales puede resultar complejo, por lo cual, se debe examinar detenidamente cada caso en concreto”.

Para dar un ejemplo de un test de control, en el anexo 1 se encuentran las preguntas que se basan en la normativa, para determinar si existe una ECE.

D. Pérdidas fiscales

Como se indicó en el apartado del marco teórico, existe una prohibición de compensar las pérdidas fiscales del régimen ECE con rentas de este mismo régimen en períodos futuros, lo cual presenta una desventaja frente al régimen ordinario del impuesto sobre la renta, ya que, si durante el año gravable se obtuvieron pérdidas fiscales, estas son un crédito fiscal para usar o compensar en períodos futuros. Respecto a las pérdidas fiscales del régimen ECE, E1 ha precisado que “En Colombia, según la estructura establecida en el formulario de renta [figura 3], se pueden compensar las pérdidas fiscales del régimen ordinario de renta con las rentas del régimen ECE, pero no al contrario”.

FIGURA 3. FORMULARIO DECLARACIÓN DE RENTA PARA EL AÑO GRAVABLE 2021

Renta	Renta por recuperación de deducciones	70	
	Renta pasiva - ECE sin residencia fiscal en Colombia	71	
	Renta líquida ordinaria del ejercicio (61 + 69 + 70 + 71 - 51 - 52 - 53 - 54 - 55 - 56 - 67 - 68)	72	
	Pérdida líquida del ejercicio (51 + 52 + 53 + 54 + 55 + 56 + 67 + 68 - 61 - 69 - 70 - 71)	73	
	Compensaciones	74	
	Renta líquida (72 - 74)	75	

Fuente: DIAN (2021).

En línea con lo anterior, E1 y Falla (2020) coinciden que se debe hacer una modificación a este régimen para incluir que se puedan compensar las pérdidas fiscales dentro del régimen ECE, en períodos futuros. En este mismo sentido, E2 añade que debe permitirse la compensación “con revisión de las entidades de control y fiscalización”.

E. Determinación renta pasiva

Según E1, en la experiencia profesional, la mayor dificultad en la aplicación del régimen ECE se origina en la depuración “ingresos menos costos menos gastos”, en cuanto la normatividad de este régimen no es clara al indicar si se aplican los límites que existen para las deducciones en Colombia a las ECE, teniendo en cuenta que estas están ubicadas en el exterior. E1 señala como ejemplo el artículo 122 del Estatuto Tributario (limitación a las deducciones de los costos y gastos en el exterior), en el cual se debe analizar si los costos o gastos fueron necesarios para obtener una renta de fuente nacional, y tales expensas no pueden superar el 15 % de la renta líquida de la ECE. En este sentido la pregunta es ¿la

ECE debe realizar la limitación del artículo 122 del Estatuto Tributario según las normas fiscales en Colombia?

Otra dificultad mencionada por E1 corresponde a los soportes de costos y gastos, que según la DIAN (2018), en el Concepto Unificado en el numeral 6.2, hace una remisión a una norma que ya no se encuentra vigente, el Decreto 3050 de 1997, y que el artículo mencionado en dicho concepto tampoco está compilado en el Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016.

Finalmente, E1 agrega que “es ilógico aplicar la norma en Colombia a otros países”. Esta afirmación tiene sentido analizando la situación actual en Colombia, porque para la procedencia de las deducciones las operaciones deben estar soportadas en el sistema de facturación electrónica que comprende: (1) factura electrónica, (2) documento equivalente o (3) documento soporte electrónico en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente. Estos procesos de control son internos de nuestro país y no se pueden extender a otras jurisdicciones.

Conclusiones

Colombia mediante la Ley 1819 de 2016 incluyó el régimen ECE en el Estatuto Tributario, en el cual se evidencia la aplicación de los seis pilares de la Acción 3 de BEPS siguiendo el informe de la OCDE, en aplicación del principio de transparencia internacional, que busca que se realice la tributación de las rentas pasivas, cuando se realicen en la jurisdicción donde se tiene el control de la entidad del exterior.

Pese a que este régimen lleva poco tiempo en Colombia, ha presentado algunas confusiones en su aplicación, como la determinación del control y de los obligados al régimen, por lo cual, la DIAN publicó un concepto unificado respondiendo algunas inquietudes sobre el régimen ECE. Sin embargo, en algunos casos, este documento no ofrece la suficiente claridad para su aplicación.

Respecto al concepto de rentas pasivas, este régimen corresponde a una lista taxativa que está definida dentro de la norma, y si las rentas de la empresa no están dentro del listado, no se aplicará el régimen ECE. Para la definición del sujeto obligado es importante revisar si cumple con los requisitos, tales como la residencia fiscal y el control; este control puede ser de participación o de poder de decisión, para lo cual se recomienda aplicar un test de control.

De lo anterior, se identifica la necesidad de tener un decreto reglamentario para la aplicación del régimen, el cual esté en armonía con las normas actuales respecto a los ingresos, costos y deducciones, indicando los requisitos de fondo y de forma que se deben tener presentes para realizar la depuración de la renta pasiva, y que se ajusten a las posibilidades de las ECE, es decir, preservando el principio de territorialidad, dado que son entidades no domiciliadas en Colombia y se rigen por las normas tributarias de cada jurisdicción.

Para terminar, se sugiere seguir investigando sobre la aplicación de este régimen con casos de estudio, en el cual se exploren a profundidad las dificultades de su aplicación tanto para personas jurídicas como naturales.

Referencias

- Bravo, J. D. (2018). Análisis jurídico y aspectos relevantes de la Ley 1819 de 2016. En *Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pp. 19-67). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Cortes, C. A. (2016). Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre CFC, reporte final de la tercera (3.º) acción y su impacto en la legislación y práctica colombiana. En *Resultados del Plan de Acción BEPS y su aplicación en Colombia* (pp. 57-87). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2018). Concepto General Unificado Régimen de Entidades Controladas en el Exterior (ECE). Concepto n.º 0386. Bogotá, Colombia.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2021). Formulario 110. Declaración de renta y complementario para personas jurídicas y asimiladas y personas naturales y asimiladas no residentes y sucesiones ilíquidas de causantes no residentes o de ingresos y patrimonio para entidades obligadas a declarar.
- Falla, H. A. (2020). Reflexiones sobre el régimen de entidades controladas del exterior en Colombia. *Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (81), 19-46.
- Franco, R., & Martínez, L. F. (2012). *Contabilidad tributaria: Un enfoque de armonización*. Nueva Legislación.
- Grinnell, R. M., & Unrau, Y. A. (2007). *Social Work Research and Evaluation: Foundations of Evidence-Based Practice* (vol. 8). Oxford University.
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, M. (2010). *Metodología de la investigación*. McGraw-Hill.
- Instituto de Estudios Bursátiles (27 de noviembre de 2017). ¿Qué es un trust, un fideicomiso o una sociedad offshore? <https://www.ieb.es/tiempo-conceptos-los-trust/>

- Mertens, D. M. (2005). *Research and Evaluation in Education and Psychology: Integration of diversity with quantitative, qualitative and mixed methods* (vol. 5). Universidad de Gallaudet.
- Ocampo, H. A. (2016). Propuesta de reglas de transparencia fiscal internacional para Colombia basado en el derecho comparado y el Plan BEPS de la OCDE. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (75), 95-142.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE] (2016). *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces. Acción 3. Informe final 2015*. OCDE. <https://doi.org/10.1787/9789264267091-es>
- Ospina, J. (2018). Del régimen de entidades controladas del exterior, características e implicaciones de su incorporación en el régimen tributario colombiano. *Revista de Derecho Fiscal*, (13), 129-150. <https://doi.org/10.18601/16926722.n13.05>
- Zarama, F., & Zarama, C. (2017). *Reforma tributaria comentada, Ley 1819 de 2016*. Legis Editores.

Jurisprudencia

- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil. (14 de julio de 1947). Sentencia 613. Gaceta Judicial LXII.

Normatividad

- Presidencia de la República de Colombia. (1989). Estatuto Tributario Nacional. Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales.

Anexo 1

TEST DE CONTROL PARA DETERMINAR LA EXISTENCIA DE UNA ENTIDAD CONTROLADA DEL EXTERIOR (ECE)

Control	Ítem	Criterio	Respuesta	
			Sí	No
Subordinada	1	¿En la entidad del exterior se posee más del 50 % de su capital, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de estas? Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto.		
	2	¿En la entidad del exterior se tiene el derecho, directo o indirecto, de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o se tiene el número de votos necesarios para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere? (control político).		
	3	¿En la entidad del exterior el control es ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas o entidades o esquemas de naturaleza no societario (control conjunto), bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales esta posea más del 50 % del capital o configuren la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad?		
	4	¿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, tienen el derecho a percibir el 50 % de las utilidades de la entidad del exterior?		
Vinculado económico	5	¿La entidad del exterior es una subordinada de la misma matriz?		
	6	¿La entidad del exterior es una subordinada que pertenece directa o indirectamente a una misma persona natural o jurídica o entidades o esquemas de naturaleza no societaria?		
	7	¿En la entidad del exterior, 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 (1) posea, directa o indirectamente, más del 50 % del capital de esa empresa, o (2) tenga la capacidad de controlar las decisiones de negocio de la empresa.		
	8	¿El capital de la entidad del exterior, pertenece directa o indirectamente en más del 50 % a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, o único civil?		
	9	¿Se realizan operaciones con la entidad del exterior a través de terceros no vinculados?;		

Control	Ítem	Criterio	Respuesta	
			Sí	No
Vinculado económico (continuación)	10	¿Más del 50 % de los ingresos brutos de la entidad del exterior provienen de forma individual o conjunta de sus socios o accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares?		
	11	¿Con la entidad del exterior se tiene contrato de colaboración empresarial tales como consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, otras formas asociativas que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial?		
Jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición	12	¿La entidad del exterior que se encuentra domiciliada, constituida o en operación en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición, según el listado “países paraísos fiscales”?		
Régimen tributario preferencial	13	En la jurisdicción donde se encuentra domiciliada, constituida o en operación la entidad del exterior, ¿hay inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares?		
	14	En la jurisdicción donde se encuentra domiciliada, constituida o en operación la entidad del exterior, ¿tiene carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten?		
	15	En la jurisdicción donde se encuentra domiciliada, constituida o en operación la entidad del exterior, ¿falta transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo?		
	16	En la jurisdicción donde se encuentra domiciliada, constituida o en operación la entidad del exterior, ¿no existe el requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica?		
	17	En la jurisdicción donde se encuentra domiciliada, constituida o en operación la entidad del exterior, ¿solo pueden tener acceso personas o entidades consideradas como no residentes de la jurisdicción en la que opera el régimen tributario preferencial correspondiente (<i>ring fencing</i>)?		

Nota. La interpretación de los resultados del test es: si respondió afirmativamente una o más preguntas afirmativas del ítem 1 al 12, hay situación de control; en cambio, si respondió afirmativamente dos o más preguntas afirmativas del ítem 13 al 17, hay situación de control.

Fuente. Elaboración propia a partir de Ley 1819 de 2016 y Zarama & Zarama (2017).

Artículo recibido el 23 de junio de 2023.

Aprobado por par 1 el 24 de agosto de 2023.

Aprobado por par 2 el 24 de julio de 2023.

Para citar este artículo: Rodríguez Sánchez, Y. A., & Camargo Mayorga, D. A. (2024). Aplicación del régimen ECE en Colombia para las personas jurídicas. *Revista de Derecho Fiscal*, (24).