

Los ingresos pasivos en transacciones con bienes corporales en el marco del régimen de entidades controladas del exterior*

Passive income in transactions with tangible assets under the regime of foreign controlled entities

JULIÁN ALBERTO ZAMBRANO SÁNCHEZ**

RESUMEN

La Ley 1819, de 2016, incorporó en Colombia el régimen de entidades controladas del exterior (ECE), con el cual se pretende implementar un sistema de transparencia fiscal para aquellas sociedades controladas que obtengan rentas pasivas. En ese orden de ideas, están sujetos a estas normas aquellos ingresos que obtengan las sociedades controladas por la compra y venta de bienes corporales que se encuentren en una jurisdicción diferente al de éste y se consuman o usen en otra jurisdicción. Este artículo pretende realizar una revisión crítica de las reglas incorporadas por la Ley 1819, para establecer como rentas pasivas la obtención de ingresos por parte de una ECE en la compra y venta de bienes corporales, para advertir las principales problemáticas y retos que se presentan en su aplicación.

Palabras clave: *entidades controladas del exterior, rentas pasivas.*

ABSTRACT

The Law 1819, of 2016, incorporated in Colombia the regime of foreign controlled entities (FCE), through which it is intended to implement a system of fiscal transparency for those controlled companies that obtain passive income. Following this line of thinking, that income obtained by controlled companies from the purchase and/or sale of tangible assets that are in a different jurisdiction and are consumed or used in another jurisdiction are subject to these rules.

This article aims to carry out a critical review of the rules incorporated by Law 1819, to establish as passive income the obtaining of income by an FCE in the purchase and/or sale of tangible assets, and to warn of the main problems and challenges that arise in its application.

Keywords: foreign controlled entities, passive income.

* Artículo de reflexión recibido el 13-01-2019 y aceptado el 30-04-2019.

** Abogado por la Universidad de Antioquia, especialista en derecho tributario y derecho tributario internacional por la Universidad Externado de Colombia, magister en derecho con énfasis en tributación por la Universidad Externado de Colombia, asesor tributario en CYG Integral y en el municipio de Medellín, coordinador del Semillero en Derecho Tributario y coordinador del Diplomado en Derecho Tributario, de la Universidad de Antioquia; docente de pregrado y posgrado en la Universidad de Antioquia, el CES y la Universidad Pontificia Bolivariana. Contacto: julianz1113@yahoo.com. <https://orcid.org/0000-0001-5161-086X>

SUMARIO: 1. Introducción / 2. Generalidades del régimen de entidades controladas del exterior / 3. Objetivo de las normas sobre rentas pasivas por compra y venta de bienes corporales / 4. Configuración de los “ingresos pasivos” por compra y venta de bienes / 5. Conclusiones / 6. Referencias

1. INTRODUCCIÓN

Una de las preocupaciones permanentes de los Estados con sistemas de tributación por rentas de fuente mundial es el uso abusivo de sociedades o vehículos de inversión que permitan percibir ingresos generados en otras jurisdicciones, convirtiéndose en una alternativa para evitar la realización del hecho generador de los tributos que gravan las utilidades. En concordancia con lo anterior, Omar Sebastián Cabrera sostiene que:

en la práctica es usual que la matriz establezca filiales en paraísos fiscales con la finalidad de esquivar la tributación por motivos de residencia fiscal en su país de incorporación. De igual forma, la comodidad con la que se pueden transferir rentas pasivas posibilita que sus derechos económicos sean adjudicados a la recién creada filial para que esta los explote en calidad de titular. Por lo tanto, al realizar la operación se logra evitar tributación en el lugar de residencia haciendo que las rentas pasivas no tributen allí hasta tanto los rendimientos no sean remitidos a la residencia por parte de la matriz.¹

Varios países han diseñado estrategias que permiten controlar este tipo de acciones realizadas por los contribuyentes. De igual forma, la OCDE, a través de su acción tercera, ha diseñado lo que se conoce como *controlled foreign corporations rules* (CFC Rules).²

¹ Cabrera, O. S., El régimen de entidades controladas del exterior (ECE): la Ley 1819 de 2016 frente a la Acción 3 del Plan BEPS, en Piza Rodríguez, J. R. y Castro Arango, J. M., *El impacto de la Ley 1819 de 2016 y sus desarrollos en el sistema tributario colombiano, tomo II: Impuesto sobre la renta para personas naturales y tributación internacional*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2018.

² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Paris, OCDE, 2016.

De manera general, se puede afirmar que estas reglas buscan desincentivar el uso de sociedades ubicadas en países con regímenes especiales para recibir rentas, para evitar que recaigan sobre sociedades o personas naturales de Estados donde se tributa por rentas de fuente territorial. Para ello, se hace uso de criterios normativos que permiten que las operaciones realizadas por las sociedades CFC sean consideradas transparentes para efectos tributarios. Así, los ingresos, los costos y los gastos se entienden realizados para el residente, en el momento en que se causen para la CFC.

Estos conceptos se materializaron en la Ley 1819 de 2016,³ que trajo consigo una serie de reformas en materia tributaria, tanto en disposiciones locales como internacionales. Es así como una de las reformas propuestas que más llama la atención es la incorporación del Régimen de Entidades Controladas del Exterior.

Con las normas de Entidades Controladas del Exterior, se incorporó por primera vez el régimen CFC en Colombia, lo cual generó muchas preguntas y retos en su interpretación y aplicación. En tal sentido, el aspecto que ha causado mayor discusión es la conceptualización de las rentas pasivas; en especial, por la ambivalencia que hay en muchos de los postulados que regulan su realización, que han derivado en una sensación de inseguridad jurídica de los contribuyentes que tienen operaciones económicas a través de sociedades en el exterior.

En concordancia con lo expuesto, el presente artículo pretende contribuir con el debate en torno a este tema, analizando las rentas pasivas contenidas en el numeral 6 del artículo 884 del Estatuto Tributario,⁴ que trata sobre la venta de bienes muebles, bajo algunas circunstancias. Lo anterior, debido a que la redacción del numeral citado ha escapado a toda consideración doctrinaria, tanto de la DIAN como de otros autores, quienes se han concentrado en temas como el de dividendos. La importancia de tratar este tema radica, desde el punto de vista del autor, en que este tipo de rentas trae consigo una serie de retos interpretativos para los contribuyentes, motivo por el cual se hace necesario abordar algunas discusiones al respecto.

³ Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, DO número 50.101, diciembre 29 de 2016.

⁴ Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, Colombia, 30 de marzo de 1989.

De acuerdo con todo lo dicho, la pregunta que se pretenderá resolver es: ¿cuáles son las principales discusiones que se presentan alrededor de los ingresos pasivos, originadas en la venta de bienes corporales, reguladas en el numeral 6 del artículo 864 del Estatuto Tributario? Para ello, de manera preliminar se abordarán algunas generalidades sobre el concepto de *entidades controladas del exterior*. Posteriormente, se analizará cada uno de los postulados normativos necesarios para el reconocimiento del ingreso pasivo por venta de bienes corporales, destacando, claro está, los principales aspectos problemáticos que se advierten.

2. GENERALIDADES DEL RÉGIMEN DE ENTIDADES CONTROLADAS DEL EXTERIOR

Las normas sobre ECE pretenden que las sociedades o vehículos de inversión extranjeros que se encuentren controlados por sociedades colombianas o personas naturales residentes sean transparentes respecto a sus rentas pasivas. Por ello, a los contribuyentes les corresponde determinar:

- (i) Si controlan, de manera individual o con otros residentes,⁵ una sociedad o vehículo de inversión ubicado en el extranjero. Para tal fin, deben verificar si sobre la sociedad extranjera tienen una situación de vinculación económica de acuerdo con el artículo 260-1 del Estatuto Tributario. Más específicamente, en lo concerniente a los numerales 5 y 1; este último, en su literal b, numerales i, ii, iv y v.
- (ii) Si están en la obligación de cumplir con las normas ECE.** Para cumplir con este numeral, se deberá constatar si se está en el presupuesto del artículo 883 del Estatuto Tributario. Es decir, si el residente tiene directa o indirectamente la posibilidad de participar en un 10% o más en el capital de la sociedad o en sus utilidades.
- (iii) Si las rentas que percibe la ECE son rentas pasivas.** Frente a las rentas pasivas, se puede afirmar de manera general que corresponden a ingresos, taxativamente definidos por el legislador, los cuales carecen de sustancia económica en la jurisdicción donde se encuentra la ECE.⁶

⁵ Entiéndase en el concepto de *residente* a las sociedades colombianas también.

⁶ En el Plan de Acción BEPS número 3 se aborda como una necesidad la definición del ingreso pasivo por parte de las legislaciones de cada estado, haciendo énfasis en que se debe tener en cuenta un análisis categórico, sustancial, de exceso de lucro y un enfoque transaccional de entidades. Organización para la Cooperación y el Desarrollo

En tal sentido, el artículo 884 realiza una descripción taxativa de las rentas que se entienden como pasivas para efectos del cumplimiento del régimen ECE. De manera general, son: (i) dividendos, (ii) intereses o rendimientos financieros, (iii) explotación de intangibles, (iv) enajenación de activos que generen rentas pasivas, (v) enajenación o arrendamiento de inmuebles, (vi) compra y venta de bienes que cumplan ciertas condiciones y (vii) prestación de ciertos servicios a partes vinculadas en una jurisdicción diferente a la de las ECE.

3. OBJETIVO DE LAS NORMAS SOBRE RENTAS PASIVAS POR COMPRA Y VENTA DE BIENES CORPORALES

Antes de iniciar con el análisis normativo, vale la pena preguntarse por el objetivo que persigue el legislador al considerar la compra y venta de bienes corporales como rentas pasivas en el marco del régimen ECE. Una primera idea la brinda la Acción BEPS número 3, que describe la importancia de consagrar este tipo de ingreso en el siguiente sentido:

Rentas derivadas de ventas y servicios – La renta procedente de la venta de bienes producidos en la jurisdicción de la SEC o de servicios prestados en dicha jurisdicción no suele plantear ningún problema BEPS. No obstante, sí surgen riesgos en estos dos casos: (i) sociedades de facturación; y (ii) rentas de PI. Las primeras son problemáticas porque obtienen rentas procedentes de ventas y servicios que han adquirido de partes vinculadas y a los cuales han añadido poco o ningún valor. Respecto a las segundas, la renta de PI trasladada a la SEC y sobre la que ésta añade poco o ningún valor, suele considerarse renta derivada de venta y servicios y puede escapar del gravamen conforme a las normas de TFI. Así pues, un análisis por categorías basado en la clasificación legal de la renta podría llevar a no atribuir renta que suscita riesgos BEPS si excluye todas las rentas derivadas de ventas y servicios sin tener en cuenta estas dos situaciones.⁷

Otro fundamento, un poco más inspirado en la casuística, parte del

Económico, *op. cit.*, pp. 27-59.

⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *op. cit.*, p. 48.

uso de esquemas de triangulación como mecanismo de erosión de las bases fiscales usadas por algunos contribuyentes en operaciones aduaneras. Para ello, algunos contribuyentes dedicados a la importación o exportación de bienes constituyen sociedades en jurisdicciones con normas con sistemas de tributación territorial o con tarifas más bajas que las colombianas, y las usan como puente para comprar o vender bienes. Bajo este esquema, se trasladan las utilidades que se perciben por la compraventa de tales bienes, en detrimento del recaudo nacional.

4. CONFIGURACIÓN DE LOS “INGRESOS PASIVOS” POR COMPRA Y VENTA DE BIENES

Uno de los aspectos más problemáticos del régimen ECE recae en la determinación de las rentas pasivas o, en términos del Estatuto Tributario, ingresos pasivos; todo esto porque, como se verá, la norma incorpora supuestos en los que es necesario aplicar los preceptos normativos, aun cuando no se está en presencia de un ingreso. Bajo los precedentes ya vistos, en los próximos párrafos se hará una caracterización del ingreso o renta pasiva, contenida en el numeral 6 del artículo 884 del Estatuto Tributario. Para ello, es necesario destacar los siguientes aspectos:

a. Es ingreso la compra y venta de bienes. Nótese que la norma considera como ingreso pasivo el obtenido por la compra o venta de bienes corporales, lo cual llama la atención porque la disyuntiva o presupone que se considerará ingreso tanto la venta como la compra de bienes por parte de la ECE. Lo anterior carece de toda lógica, pues la compra como tal no implica la realización de un ingreso, toda vez que no trae consigo un incremento patrimonial. Por ende, se advierte un error de técnica legislativa, pues lo que verdaderamente genera el incremento patrimonial es la venta.

Todo esto suscita una serie de consideraciones prácticas que se derivan de lo expuesto; por ejemplo, cuando una ECE compra bienes que son producidos en una jurisdicción diferente a la ubicación de su residencia para ser destinados como activos fijos en otra jurisdicción diferente, ¿tendría derecho a reconocerlo patrimonialmente y deducirse la deducción por depreciación? Sin lugar a dudas, éste es un vacío normativo que no parece tener una solución evidente. En todo caso, una interpretación según la lógica del régimen ECE indicaría que se pueden tomar todas las

deducciones necesarias para obtener el ingreso, lo que conllevaría a que se pudiese reconocer siempre que se realice un ingreso pasivo; es decir, el reconocimiento de la deducción está sujeto a la generación de un ingreso, por lo que no sería posible solamente tener en cuenta la actividad de compras.

No obstante, esta posición trae consigo otros problemas, pues para poder reconocer la depreciación es necesario contabilizar el activo, lo cual no está expresamente permitido, pero tampoco prohibido; pero si un contribuyente se aventurara a reconocer la deducción y, por ende, el activo en su contabilidad, ¿deberá entonces presentar la declaración de activos en el exterior?

Aunque, como todo el problema, no parece haber una respuesta clara al respecto, habría que contestar que sí, pues al reconocer el activo contablemente y éste encontrarse en el exterior, habría que presentar la declaración de acuerdo con el artículo 607 del Estatuto Tributario. Asimismo, si el contribuyente adquiere bienes bajo las mismas circunstancias, con el fin de que sean activos fijos, y los vende después de dos años, ¿cuál sería su costo fiscal? Esta pregunta también representa cierta complejidad, pues el costo fiscal de estos bienes no debería estar en la contabilidad ni en declaraciones anteriores, por el simple hecho de que el régimen de transparencia fiscal de las ECE sólo aplica para las rentas pasivas y no para los aspectos patrimoniales.

Ahora bien, la pregunta puede dar lugar a dos posiciones. La primera, apegada al artículo 887 del Estatuto, en el sentido de indicar que el costo para el contribuyente se realiza en el mismo momento que el de la ECE; por tal motivo, sería obligación de todo contribuyente reconocer los activos de las ECE inmediatamente en su contabilidad, con el fin de que les sirva como costo fiscal al momento de una eventual venta. Otra interpretación posible sería aquella en la que el contribuyente no reconozca el activo en su contabilidad, sino hasta el momento en que se genere el ingreso, momento en el cual, en virtud del régimen ECE, debe aplicar el principio de transparencia. Siendo ello así, al momento de reconocer el ingreso, reconoce el costo, como lo haría si no existiese la ECE.

Como se puede observar en las problemáticas planteadas, la redacción de la norma, en el sentido de reconocer como ingresos pasivos situaciones en las que no hay incremento patrimonial, puede generar ciertos efectos,

sobre todo en el reconocimiento de costos, gastos e incluso obligaciones sustanciales, como el reconocimiento de activos, o formales, como la declaración de activos en el exterior.

b. Venta de bienes corporales, ¿incluye los inmuebles? Asimismo, destaca que este tipo de ingreso pasivo recae sobre bienes corporales, lo que implica que todo lo que son transacciones con intangibles o prestación de servicios se descarta de la aplicación de este numeral y se remite a los numerales 3 y 7 del artículo 884 citado. Vale la pena resaltar también que, aunque la norma de manera genérica señala que son rentas pasivas las derivadas de la venta de bienes corporales, en donde están contenidos los muebles y los inmuebles, en principio no parecería aplicar para los bienes inmuebles.

Como se observa en el numeral 6 del artículo objeto de estudio, es necesario cumplir varios requisitos, entre ellos se encuentra que los bienes sean producidos, manufacturados, contruidos, cultivados o extraídos en una jurisdicción diferente de la ECE. Otro de los requisitos indica que los bienes tienen que ser usados, consumidos o dispuestos en otra jurisdicción diferente a la ECE.

Bajo esa perspectiva, sería claro que sólo los muebles cumplirían esos requisitos. Sin embargo, se advierte que con un inmueble también se podría llegar a la misma conclusión. Pensemos en el caso de una ECE que adquiere un inmueble ubicado en una jurisdicción diferente a la propia, que se está construyendo y lo destina para el uso de los accionistas u otras personas.

No obstante, no se advierte una consecuencia práctica para el caso en concreto, pues los ingresos derivados de bienes inmuebles ya están regulados por otros numerales. En todo caso, al igual que se afirmó en las situaciones descritas en el literal anterior, las normas ECE parecieran aplicar aunque no haya ingresos, generando efectos en el cumplimiento de obligaciones formales, como en la declaración de activos en el exterior y en el reconocimiento patrimonial del activo.

c. Necesidad en el cumplimiento de los requisitos. Uno de los temas en que más se debe hacer énfasis es en la obligatoriedad de los tres requisitos reseñados en la norma objeto de estudio para el reconocimiento del ingreso pasivo bajo el numeral 6. En ese orden de ideas, es indispensable el cumplimiento de los supuestos que se pasarán a señalar, a la luz de las discusiones que se han dado y que se darán más abajo sobre el tema.

Las exigencias para el reconocimiento de la renta pasiva en relación con los bienes corporales son que:

- i) Sean adquiridos o enajenados de, para o en nombre de una persona relacionada.
- ii) Sean producidos, manufacturados, construidos, cultivados o extraídos en una jurisdicción distinta a la de la residencia o ubicación de la ECE.
- iii) Su uso, consumo o disposición se realice en una jurisdicción distinta a la de residencia o ubicación de la ECE.

d. Adquisición o enajenación. La palabra *adquirir* no se encuentra definida en la normatividad colombiana, por lo que, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 28 del Código Civil, la interpretación debe realizarse de acuerdo con su sentido natural u obvio cuando el legislador no las haya definido.⁸ De esta manera, de acuerdo con la Real Academia Española, la palabra *adquirir* se define como “hacer propio un derecho o una cosa que a nadie pertenece o que se transmite a título lucrativo u oneroso, o por prescripción”.⁹

Como se puede observar, el concepto *adquirir* conlleva a que la persona se haga propietaria, es decir, que se haga titular del derecho de dominio sobre un bien, sin importar si se hace a título gratuito, como una donación, o a título oneroso, como una compraventa.

El segundo concepto objeto de análisis es el de *enajenar*; aunque tampoco ha sido objeto de desarrollo legislativo, la doctrina y la jurisprudencia lo han tratado incluso para efectos fiscales. Así, por ejemplo, el Consejo de Estado ha señalado que:

El concepto de enajenación al que se refiere la norma debe entenderse en su sentido natural y obvio como la acción de “pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello”. De otra parte, la precisión en cuanto a que tal enajenación, puede hacerse a cualquier título, es muestra inequívoca de que la norma no excluye ningún negocio jurídico, es decir, que no interesa si se hace a título gratuito u oneroso, pues lo determinante, se insiste, es que la operación produzca un traslado del dominio.¹⁰

⁸ Código Civil Colombiano, Ley 57 de 1887, 15 de abril de 1887.

⁹ Recuperado de: <http://dle.rae.es/?id=0pezGAd>.

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia 20436 (CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez, 25 de mayo de 2017).

En síntesis, la palabra *enajenar*, en un contexto general, pero también en el tributario, implica desprenderse del derecho de dominio a favor de otra persona, sin importar si es a título gratuito, como en una donación, o a título oneroso, como en una compraventa. En todo caso, más allá del alcance que tienen los conceptos anteriores, deben leerse en conjunto con el enunciado del numeral 6, en el que se dispone que sólo las compras o ventas producen ingresos pasivos. Así las cosas, en casos como los anteriormente señalados, una ECE que adquirió unos bienes ubicados en una jurisdicción diferente a la suya, por un aporte que hizo un accionista, sólo debe reconocer el ingreso cuando los venda, siempre que se cumpla con los demás requisitos.

Ahora bien, de acuerdo con la redacción de la norma, una ECE que compra unos bienes para donarlos también está realizando un ingreso pasivo. Frente a esto, se insiste en que la consecuencia no sería propiamente la de un ingreso, pues no hay incremento patrimonial, pero sí generaría los efectos patrimoniales ya anotados.

a. De, para o en nombre de. La inclusión de las preposiciones *de*, *para* y *en nombre de* pretende abarcar diferentes situaciones contractuales por medio de las cuales los contribuyentes pueden hacer uso de las ECE para conseguir los efectos perseguidos por la norma. En ese orden de ideas, el legislador pretende salir al paso de situaciones en las que la ECE adquiere o vende un bien y en una de esas dos transacciones está vinculada un residente, a través de figuras como los contratos de compraventa o el mandato con representación o sin representación, entre otros.

No obstante, la norma pareciera quedarse corta en la regulación de otras circunstancias, como cuando el residente actúa como intermediario, comisionista o corredor en la venta, en el país, de bienes de propiedad de la ECE. Con estructuras de este tipo, se saldría al paso a lo dispuesto por la norma.

b. ¿Qué es una parte relacionada? Para terminar con el análisis del primer criterio para determinar si hay lugar para la configuración de un ingreso pasivo, por parte de una ECE, en la compra y venta de bienes corporales, es importante desarrollar el concepto de parte relacionada, debido a que en la estructura del régimen ECE se destacan conceptos tales como

el de control, el cual se asocia con la subordinación y la vinculación económica, de acuerdo con algunos literales de los numerales 1 y 5 del artículo 260-1 del Estatuto Tributario.

No obstante, en ninguna parte de este régimen jurídico, ni siquiera en normas reglamentarias ni en conceptos, se ha intentado definir el concepto de *parte relacionada*. A pesar de ello, una búsqueda general en el Estatuto Tributario permite encontrar este término, consagrado en el artículo 260-6, que versa sobre la posibilidad de hacer ajustes, que tiene el residente, a la determinación del estudio de precios de transferencia, cuando éste haya sido modificado por un Estado con el que Colombia haya suscrito un tratado internacional.

Históricamente, el concepto de *parte relacionada* ha estado íntimamente ligado al de *vinculado económico*, tanto que se han considerado como términos sinónimos desde la Ley 788 de 2002.¹¹ En virtud de lo anterior, aunque el concepto de *parte relacionada* ha caído en desuso por el legislador, debe entenderse en el marco del régimen de precios de transferencia.

De acuerdo con lo afirmado en el párrafo anterior, surgen algunas inquietudes: ¿es necesario que el bien sea adquirido o enajenado *de, para* o *en* nombre de una persona que, a pesar de ser vinculada económica, no sea controlante de una ECE? Para concretar la pregunta, ¿se deben tener en cuenta todos los criterios de vinculación establecidos en el artículo 260-1 o sólo los del artículo 882 del Estatuto Tributario? Estas preguntas adquieren gran relevancia, en especial, cuando se observan las diferencias entre los artículos 882 y 260-1 del Estatuto Tributario, en el marco de los ingresos pasivos. La gran diferencia entre uno y otro artículo es el numeral tercero del literal b, del numeral primero del artículo 260-1, el cual no es tenido en cuenta y dispone que: “Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad”.¹²

¹¹ Ley 788 de 2002, por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones, diciembre 27 de 2002., do número 45.046.

¹² Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, Colombia, 30 de marzo de 1989.

Bajo este supuesto, si se entendiera lo citado como un factor determinante para la realización de un ingreso pasivo, podría pensarse que una ECE que compra o vende bienes *de, para o en nombre de* una persona que no lo controla en los términos del artículo 882 pero que tiene incidencia efectiva en las decisiones que toma el gerente o la junta directiva de la ECE encajaría en el presupuesto del primer presupuesto para la configuración de la renta pasiva.

Contrario a lo expuesto, se considera que el concepto de *parte relacionada* está vinculado con los supuestos contenidos en el artículo 882 del Estatuto Tributario. La razón para ello radica en que, si el legislador no quiso incorporar todos los criterios de vinculación como elementos definitorios del control para el régimen ECE, no habría razón alguna para pensar que sí lo querría hacer para la determinación del ingreso.

c. Producidos, manufacturados, contruidos, cultivados o extraídos.

La segunda condición para que el ingreso de bienes corporales sea considerado un ingreso pasivo recae en que sean producidos, manufacturados, contruidos, cultivados o extraídos en una jurisdicción o ubicación distinta a la de la ECE. Pues bien, aunque estos conceptos tampoco se encuentran definidos en ninguna norma, su interpretación no implica mayores discusiones; no obstante, se harán dos comentarios sobre su aplicación, que pueden llegar a ser problemáticos:

El primero de ellos tiene que ver con la ratificación de la posibilidad de aplicar este tipo de rentas, por lo menos teóricamente, a los inmuebles, ya que, como se puede observar, uno de los criterios es que el bien sea construido en una jurisdicción distinta a la de la ECE, motivo por el cual si un inmueble es construido y comprado o vendido por la ECE, se cumpliría con la descripción normativa. No obstante, este tipo de ingresos parece estar regulado por otros numerales del artículo 884, como el 5, y la clasificación del ingreso en uno u otro es indiferente, pues las consecuencias tributarias son las mismas.

Otro aspecto problemático que se advierte se materializa en los casos en que las ECE adquieren bienes ubicados en otras jurisdicciones, para transformarlos y posteriormente venderlos. Ello, porque la norma no establece si la producción, manufactura o construcción se tiene que dar totalmente en una jurisdicción diferente a la de la ECE.

En tal sentido, puede resultar problemático que la ECE adquiriera los bienes, les haga un proceso de transformación en el lugar de su residencia, aunque sea mínimo, y luego los envíe a otra jurisdicción: ¿en qué punto se estaría en presencia de un acto legítimo de adecuación de bien para la venta y en cuál se presenta un abuso de las normas tributarias? Este tipo de respuestas implica un análisis de cada caso, pero de antemano se puede afirmar que el hecho de que los bienes pasen por un proceso de transformación, así sea parcial, daría lugar a desconocer la realización del ingreso pasivo.

d. Residencia o ubicación. El concepto de *residencia* o *ubicación* de la ECE es determinante para la verificación de criterios para establecer que la compra o venta de bienes corporales es un ingreso pasivo. De esta manera, estos conceptos sirven para aseverar si se cumple o no con los requisitos 2 y 3 de este tipo de ingresos. Respecto a la residencia, lo primero sería indicar que tradicionalmente es una cualidad que se ha predicado de las personas naturales, mientras que las personas jurídicas se dividen en nacionales o extranjeras. No obstante, con la incorporación del régimen ECE, el legislador parece haber extendido este concepto a las sociedades.

En ese orden de ideas, la residencia de las ECE corresponde a aquella o aquellas que, de acuerdo con los criterios de sujeción de los Estados, les permitan predicar esta condición. Con ello, se debe advertir que una ECE puede ser residente de varios Estados a la vez. Por su parte, el concepto de *ubicación* parece mucho más amplio, pues va de la mano con la presencia física en una jurisdicción, con lo cual un contribuyente que no quiera encajar en la definición propuesta podría abrir una sucursal, oficina, bodega o sede, entre otras.

e. Uso, consumo o disposición. El último concepto que se debe tener en cuenta para la determinación del ingreso pasivo por compra o venta de bienes corporales tiene que ver con que el uso, consumo o disposición de los bienes se haga en una jurisdicción diferente a aquella donde la ECE tiene su ubicación o residencia. La lectura de este numeral se debe realizar a la luz de los atributos de la propiedad, para poder encaminar sus consecuencias. En ese contexto, la Corte Constitucional, en sentencia C 133 de 2009, sostuvo que:

Son atributos de propiedad (i) el *ius utendi*, que consiste en la facultad que le asiste al propietario de servirse de la cosa y de aprovecharse de los servicios que pueda rendir; (ii) el *ius fruendi o fructus*, que es la posibilidad del dueño de recoger todos los productos que acceden o se derivan de su explotación; y (iii) el derecho de disposición, consistente en el reconocimiento de todas aquellas facultades jurídicas que se pueden realizar por el propietario y que se traducen en actos de disposición o enajenación sobre la titularidad del bien.¹³

Como se puede observar, los conceptos de *uso*, *consumo* y *disposición* están amparados en los atributos de la propiedad; por ende, cualquier destinación que se le dé a los bienes corporales, con el cumplimiento de los demás preceptos, por parte de la ECE, se encontraría enmarcada dentro del presupuesto normativo. Claro está que, de acuerdo con lo anotado, tendría que generar un ingreso para ser considerados.

5. CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto en las páginas anteriores, se pueden observar varias conclusiones sobre la aplicación del Régimen de Entidades Controladas del Exterior a las operaciones con bienes corporales. La primera de ellas tiene que ver con el objeto que persiguen, el cual, como ya se mencionó, tiene que ver con la limitación de operaciones de triangulación en la transacción con bienes muebles o la constitución de sociedades, con el único destino de facturar.

En este tipo esquemas, como se dijo, se utilizan jurisdicciones intermedias que cuentan con unas mejores condiciones tributarias para los contribuyentes, ya sea para facturar o desarrollar actividades de importación o exportación, con el fin de trasladar las utilidades.

La segunda conclusión sobre este tipo de rentas pasivas recae en que su reconocimiento se da incluso cuando no hay ingreso, puesto que el legislador consideró que el régimen ECE se debe aplicar cuando hay compra de bienes corporales, sin que sea necesaria su venta. Esto puede eventualmente generar efectos patrimoniales en cabeza de los residentes, así

¹³ Corte Constitucional, Sentencia C 133/09 (MP Jaime Araujo Rentería, 25 de febrero de 2009).

como afectaciones en obligaciones formales como la declaración de activos en el exterior.

En tercer lugar, no se deben perder de vista los bienes sobre los que recae este numeral pues, aunque la norma consagra que recae de manera genérica sobre bienes corporales, una lectura rápida indicaría que sólo afecta a muebles. No obstante, hay casos en que los inmuebles también se pueden ver afectados por esta disposición. En todo caso, se deben dejar de lado los ingresos derivados de intangibles, los cuales se rigen por otros numerales.

Asimismo, se reafirma la necesidad de presenciar el cumplimiento de los tres requisitos que impone el numeral 6 del artículo 884 del Estatuto Tributario, para el reconocimiento del ingreso pasivo: que los bienes “sean adquiridos o enajenados de, para, o en nombre de, una persona relacionada; sean producidos, manufacturados, construidos, cultivados o extraídos en una jurisdicción distinta a la de la residencia o ubicación de la ECE; y su uso, consumo o disposición se realice en una jurisdicción distinta a la de residencia o ubicación de la ECE”.¹⁴

Otra conclusión que se deriva del presente artículo tiene que ver con las discusiones que se suscitan alrededor de los términos usados para establecer cuando hay ingresos pasivos por la compra y venta de bienes corporales por parte de una ECE. La primera de ellas tiene que ver con los términos *adquirir* y *enajenar*, que corresponden a la realización de actos de transferencia del derecho de dominio, desde la ECE o hacia la ECE. De igual forma, se advirtió del uso de las preposiciones *de*, *para* o *en nombre de* como elementos de análisis y discusión; en tanto, aunque pretenden abarcar las diferentes relaciones entre la ECE y el residente, se quedan cortas en otros escenarios.

Igualmente, uno de los aspectos que más genera polémica es aquel que tiene que ver con la *parte relacionada* como criterio para establecer el ingreso pasivo pues, si se asume que la ECE realiza compras o ventas a sujetos que cumplan con esta característica, se considera el ingreso como pasivo.

Aunque es claro que el concepto de *parte relacionada* es sinónimo de *vinculado económico* en el marco del régimen de precios de transferencia,

¹⁴ Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, Colombia, 30 de marzo de 1989.

la pregunta que subyace es: ¿para determinar sus efectos en el marco de las sociedades ECE es necesario tener en cuenta todos criterios de vinculación del artículo 260-1 o sólo bastaría con los expuestos en el artículo 882 del Estatuto Tributario? Frente a lo anterior se acogió la segunda opción por las razones ya vistas.

Otros términos objeto de estudio fueron *producción, manufactura, cultivo, extracción o construcción de bienes*, como elemento determinante para la definición de un ingreso pasivo. Allí se hizo énfasis en la posibilidad de predicar este tipo de rentas sobre bienes inmuebles y en la problemática que suscita la transformación parcial de los bienes en la jurisdicción de la ECE.

Respecto a la ubicación o jurisdicción de la ECE como elemento determinante para verificar el cumplimiento del segundo y tercer requisito, se concluyó que puede hacer referencia tanto a su domicilio como a otros criterios, como el de una presencia física, mediante una oficina, sede y sucursal, entre otras. Con ello, la redacción de la norma permite la desnaturalización del objetivo pretendido con el régimen ECE, el cual es servir como herramienta antielusión.

Finalmente, se estudiaron los conceptos de *uso, consumo o disposición* desde el punto de vista de los atributos de la propiedad, advirtiéndose que cualquiera que sea el fin que se le dé al bien, da lugar al reconocimiento del ingreso pasivo, siempre que se verifiquen el ingreso y los demás requisitos.

Como se observa, el ingreso pasivo por compra y venta de bienes corporales contiene una serie de discusiones que hasta ahora han pasado desapercibidas por parte de la doctrina pero que contienen una serie de retos interpretativos para su aplicación por parte de los contribuyentes y la administración, lo que seguramente dará lugar a muchas discusiones a futuro, en especial porque aún no hay normas reglamentarias que aclaren los puntos polémicos expuestos.

6. REFERENCIAS

Cortés, C. A., Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre CFC. Reporte final de la tercera (3ª) acción y su impacto en la legislación y práctica colombiana, en Gutiérrez, M. S. y Quiñones, N., *Resultados del plan*

- de acción BEPS y su aplicación en Colombia*, 57-88, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2016.
- Código Civil Colombiano, Ley 57 de 1887, Colombia, abril 15 de 1887.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia 20436 (CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez, 25 de mayo de 2017).
- Corte Constitucional, Sentencia C 133/09 (MP Jaime Araujo Rentería, 25 de febrero de 2009).
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto 0386, Concepto General Unificado Régimen de Entidades Controladas del Exterior. Estatuto Tributario [ET]. Decreto 624 de 1989. 30 de marzo de 1989 (Colombia).
- Exposición de motivos del proyecto de ley “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. Recuperado de: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf>.
- Zarama Vásquez, Fernando y Zarama Martínez, Camilo, Reforma tributaria comentada, Ley 1819 de 2016, Editorial Legis, 2017, pp. 378-404.
- Ocampo Tabares, Henry Alejandro, 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*, número 75, 2016, At. 95.
- Ley 788 de 2002, por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones, diciembre 27 de 2002, DO número 45.046.
- Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, diciembre 29 de 2016, DO número 50.101.
- Cabrera, O. S., El régimen de entidades controladas del exterior (ECE): la Ley 1819 de 2016 frente a la Acción 3 del Plan BEPS, en Piza Rodríguez, J. R. y Castro Arango, J. M. (ed.), *El impacto de la Ley 1819 de 2016 y sus desarrollos en el sistema tributario colombiano, tomo II, Impuesto sobre la renta para personas naturales y tributación internacional*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2018.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Paris, OCDE, 2016.