

ESTUDIOS EN DERECHO ECONÓMICO

LA GLOBALIZACIÓN Y LA DOBLE TRIBUTACIÓN

CIRO MEZA MARTÍNEZ¹

Sumario

1. Introducción: el comercio internacional y la tributación internacional
2. La doble tributación: concepto
3. La tributación originada en operaciones internacionales
 - 3.1. Modelo importaciones-exportaciones
 - 3.1.1. Consideraciones generales
 - 3.1.2. Tributación directa dentro de un modelo de importaciones-exportaciones
 - 3.1.2.1. Tráfico de bienes
 - 3.1.2.2. Tráfico de servicios
 - 3.1.3. Tributación indirecta dentro de un modelo de importaciones-exportaciones
 - 3.1.3.1. Tráfico de bienes

1 Abogado javeriano. Especialista en derecho de la comunicación de la Pontificia Universidad Javeriana con estudios en instituciones occidentales en la Universidad de Notre Dame, Indiana, Estados Unidos. Especializado en derecho tributario de la Universidad del Rosario. Abogado de Araújo Ibarra & Asociados S.A. El presente artículo es una expresión personal del autor y no compromete en su contenido a ninguna organización, ni constituye una expresión institucional de la firma Araújo Ibarra & Asociados.

- 3.1.3.2. Tráfico de servicios
- 3.2. Modelo de la fluctuación de capitales trasnacionales
- 3.2.1. Caso hipotético
- 4. Sistemas internacionalmente reconocidos para la mitigación de los efectos de la doble tributación
 - 4.1. Aplicabilidad de las herramientas
 - 4.2. Métodos para eliminar la doble imposición
 - 4.2.1. Método de la exención
 - 4.2.2. Método del descuento o *tax credit*
 - 4.2.2.1. Método de descuento total
 - 4.2.2.2. Método del descuento parcial o limitado
 - 4.2.3. Ventajas y desventajas de los métodos para eliminar la doble tributación
- 5. Los acuerdos para prevenir la doble tributación
 - 5.1. Eficacia de los acuerdos
 - 5.2. Antecedentes en Colombia
- 6. Conclusión
- 7. Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN: EL COMERCIO INTERNACIONAL Y LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

En el escenario económico internacional actual se ha venido consolidando a través de la evolución paulatina de los mercados internacionales. Como consecuencia de ello, el comercio internacional hoy se encuentra caracterizado por un aumento en los flujos de capitales y por la complejidad de los orígenes de los bienes y servicios que se prestan en el mundo.

En una primera etapa, la internacionalización de los mercados se limitaba a la presencia de bienes y servicios originados en un país distinto al de su comercialización. Hoy, ante un escenario mucho más complejo la globalización se ha entendido

“como una creciente interdependencia económica entre todos los países, provocado por el aumento del flujo de bienes y servicios, de capitales y por la rápida difusión de la tecnología y de la información (...)”².

Por un lado, la formación de la producción ya no se origina en un solo país. Actualmente es muy común observar cómo un bien se encuentra compuesto por partes que provienen de diversos países. Como bien lo anota el Dr. UCKMAR,

“ya no tiene más sentido etiquetarlos como *made in Italy*, *made in Germany* o *made in Japan*. Muchos productos ya no poseen un único componente sino que son la suma de componentes y de fabricaciones agregadas en múltiples países. Hay productos que deberían ser marcados como *made in the world*”³.

Por otro lado, en materia de comercio de bienes y servicios, el mundo se ha venido organizando dentro de una telaraña de actos y acuerdos internacionales que fijan las pautas para el intercambio comercial. Como sustento de la estructura que se ha venido organizando han surgido instituciones como la Organización Mundial de Comercio – OMC.

Este ente:

“es el único organismo internacional que se ocupa de las normas que rigen el comercio entre países. Su principal propósito es asegurar que las corrientes comerciales circulen con la máxima facilidad, previsibilidad y libertad posible”⁴.

La OMC es el marco institucional y multilateral más importante para efectos de los temas de comercio mundial⁵. Bajo este nuevo escenario

2 VALLEJO CHAMORRO, JOSÉ MARÍA y GUTIÉRREZ LOUSA, MANUEL, *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 5.

3 UCKMAR VÍCTOR, *Curso de derecho tributario internacional*, “Introducción” t. I, Editorial Temis, pág. 9.

4 OMC, División de Información y Relaciones con los Medios de Comunicación, 1999.

5 En Marruecos, en 1994 se sustituyó GATT (acuerdo general de tarifas y comercio) originalmente suscrito en 1947, para dar paso al acuerdo comúnmente conocido

que se origina en 1994 como resultado de un amplio proceso previo de negociaciones se generan una serie de parámetros que regulan el comercio internacional.

A través de la OMC los países han asumido compromisos y cronogramas concretos para la disminución de las tarifas arancelarias y la eliminación de barreras paraarancelarias. Debe tenerse en cuenta que los compromisos que se han asumido se acelerarán a partir del año 2005. Todo parece indicar que las barreras al comercio internacional están en proceso de abolición.

Otros tratados que han originado el NAFTA, la Comunidad Andina de Naciones, y MERCOSUR entre otros, han implantado medidas para eliminar las barreras del comercio intrarregional. Dentro de las diversas medidas se destaca el desmonte de las barreras arancelarias, y por ejemplo, en el caso de la CAN, se ha acordado un arancel externo común.

Por otro lado los países desarrollados también han considerado un mayor dinamismo al comercio mediante la aprobación unilateral o multilateral de términos y condiciones para beneficiar a los países en desarrollo. Por ejemplo, el sistema generalizado de preferencias el cual fue concebido en la 2ª Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y desarrollo (UNCTAD) se establecieron beneficios a favor de las importaciones de productos originarios de países en desarrollo.

Dentro de los países a los cuales se conceden beneficios se encuentra Colombia lo que le permite al país ingresar sus productos a doce países de la Comunidad Económica Europea, Japón, Australia, Canadá, y Estados Unidos de América entre otros, con la reducción o eliminación de las barreras arancelarias.

Del mismo modo ha operado el ATPDEA, acto unilateral⁶ de los Estados Unidos mediante el cual se otorgan preferencias arancelarias

como GATT'94. En este momento, el mundo dio un paso trascendental y sin antecedentes similares en materia de comercio internacional. De esta manera se daba punto final a las complejas negociaciones que durante casi ocho años se le conoció como la Ronda de Uruguay. Con una nueva visión del comercio mundial, el GATT'94 modificó profundamente las relaciones comerciales entre los países.

- 6 Si bien se trata de una decisión unilateral, para tener acceso a los beneficios que ésta concede es necesario dar cumplimiento a una serie de contraprestaciones impuestas por el país otorgante.

a la importación de bienes provenientes Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

Se resaltan también los tratados de libre comercio que Estados Unidos ha venido suscribiendo de manera paulatina, y previa la entrada en vigencia del ALCA.

Lo expuesto aquí pretende demostrar dos cosas principalmente:

1. La liberalización de los mercados, tanto para bienes como para servicios, es un proceso que se encuentra en desarrollo de una manera organizada y soportada en una serie de reglas de naturaleza supranacional que orientan a la creación de grandes mercados regionales.
2. Ello ha sido el resultado de una voluntad política que se ha reiterado durante las últimas décadas y que ha permitido darle una mayor solidez.

Frente al auge del comercio internacional, se agrava una problemática que va de la mano con ella. Es el problema de la tributación en las operaciones internacionales que como ya hemos mencionado y teniendo en cuenta la tendencia del comercio internacional, cada día se aumenta y se complica más.

La voluntad política de los estados, así como ha permitido el desarrollo de todo un esquema estructurado de comercio internacional, también debe propender por fortalecer las políticas de la tributación internacional. Aún más, teniendo en cuenta la complejidad de modelo de comercio actual, el cual ya ha dejado de ser un conjunto de operaciones de *impo – expo*.

La fluctuación de capitales y la participación de las inversiones internacionales son cada día más representativas⁷. Estos movimientos

7 De acuerdo con JOHN NEIGHBOUR, miembro del Centro para las Políticas y Administración de Impuestos de la Organización para la cooperación y el desarrollo económico, OCDE, el 60% del comercio mundial se realiza entre empresas multinacionales. NEIGHBOUR, JOHN, “*Transfer pricing: Keeping it at arm’s length*”, *The OCDE observer*, abril de 2002.

hacen que la presencia externa de las compañías se haga a través de mecanismos más complejos que la simple exportación o importación de producción. Hoy en día, hay una presencia masiva de multinacionales, sus filiales y demás vinculadas que hacen presencia en diversas soberanías fiscales. La vocación internacional de estas empresas promueve la ampliación de la estructura empresarial a nivel mundial, creando incidencias fiscales de todo tipo a las cuales tendremos la oportunidad de referirnos más adelante.

Frente a este panorama, la fiscalidad no puede permanecer ausente. El principio de eficiencia de los capitales de los inversionistas y el derecho de los estados de imponer gravámenes sobre las operaciones a las cuales tiene el derecho de gravar son dos extremos que deben conciliarse. Como bien lo expresa el Dr. UCKMAR,

“la coexistencia de la potestad del imperio, de la cual la tributaria no es más que una de sus manifestaciones, puede dar lugar a un conflicto de jurisdicciones en razón de la falta de límites del poder impositivo de cada Estado, derivados de la ley interna o del derecho público internacional, respecto de hechos vinculados con su propio territorio”⁸.

En este breve trabajo trataremos de abordar el tema de manera general evaluando los distintos impactos y considerando la naturaleza de los tributos que se encuentran involucrados. Primero que todo, definamos el concepto antes de entrar en materia:

2. LA DOBLE TRIBUTACIÓN: CONCEPTO

La doble tributación se origina en el momento en que sobre un mismo ingreso del cual es titular un sujeto pasivo se causa dos gravámenes de la misma naturaleza en dos oportunidades distintas y con dos sujetos activos diferentes.

8 UCKMAR, VÍCTOR, *Curso de derecho tributario internacional*, “Los tratados internacionales en materia tributaria”, t. I, Editorial Temis, pág. 85.

Según el Dr. UCKMAR la doble imposición de relevancia jurídica

“se configura cuando dos o más estados aplican tributos similares sobre un mismo contribuyente respecto al mismo hecho imponible y por un mismo período fiscal”⁹.

La falta de armonización de los sistemas tributarios se expresa en la doble imposición. Mientras que el Estado que acoge el principio de la renta mundial está en derecho de perseguir y gravar las rentas que generen sus contribuyentes por fuera de su territorio, el Estado que acoge el principio de la fuente está facultado para gravar las rentas que se originen dentro de sus límites territoriales.

3. LA TRIBUTACIÓN ORIGINADA EN OPERACIONES INTERNACIONALES

La problemática de la doble imposición tiene sus orígenes en la incompatibilidad de los sistemas de tributación que han desarrollado los distintos estados.

Hoy en día es evidente que el modelo económico atiende al fenómeno de la globalización, lo que exige modificaciones en las concepciones clásicas de la fiscalidad. Por consiguiente, es viable concluir, tal y como lo ha ratificado la doctrina a nivel internacional, que dada la evolución de la economía mundial, ésta ha pasado de ser un modelo de importaciones–exportaciones, para tornarse en un modelo de fluctuaciones de capital de orden transnacional.

El “*modelo de importaciones–exportaciones*” ha sido desarrollado sobre la base de economías cerradas. Por consiguiente, las operaciones internacionales no eran más que importaciones y exportaciones¹⁰.

9 UCKMAR, VÍCTOR, *Curso de derecho tributario internacional*, “Los tratados internacionales en materia tributaria”, t. I, Editorial Temis, pág. 93.

10 VALLEJO CHAMORRO, JOSÉ MARÍA y GUTIÉRREZ LOUSA, MANUEL, *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*, Instituto de Estudios Fiscales.

El “*modelo de importaciones–exportaciones*”, tal como ha sido denominado por JOSÉ MARÍA VALLEJO y MANUEL GUTIÉRREZ, ha tenido ciertas implicaciones en el campo de la fiscalidad. Sin embargo, como se tendrá la oportunidad de mencionar, dichas implicaciones, por su no tan alto grado de complejidad, han podido ser resueltas parcialmente mediante entendimientos generales del comercio internacional.

3.1. MODELO IMPORTACIONES–EXPORTACIONES

3.1.1. Consideraciones generales

Tradicionalmente, dentro del marco de las economías cerradas, los sistemas de tributación no presentaban mayores complejidades al momento de gravar las rentas o el consumo.

Se puede concluir que el flujo de inversiones se evidenciaba básicamente dentro de los límites de las fronteras y el contacto con el exterior se daba a través de las importaciones y las exportaciones.

En el comercio internacional se han adoptado algunas pautas para evitar la doble tributación propia del modelo importación exportación. Por ejemplo, el GATT (Acuerdo general sobre tarifas y comercio) frente a los tributos indirectos ha adoptado el principio de país de destino lo que permite la devolución de los impuestos pagados en la formación y producción de los bienes exportados. Por esta razón se entiende que los productos exportados se consideran exentos¹¹.

No debemos dejar de anotar que si bien el tema se encuentra relativamente resuelto en materia de la exportación de bienes, no sucede lo mismo con las exportaciones de servicios. La normatividad colombiana es claro ejemplo de ello en la cual, no sólo gravó las exportación de servicios después de la reforma tributaria de la Ley

11 El literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario colombiano establece que “únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas con derecho a devolución de impuestos, los bienes corporales muebles que se exporten”.

788 de 2002 que además se encontraba fuertemente condicionada; sino que otros servicios prestados al exterior se entienden, por ficciones que hace la ley, prestados en Colombia, por lo cual los impuestos indirectos se causan. En este caso es posible afirmar que la problemática de la doble tributación no se elimina.

La incidencia fiscal en un modelo de importaciones–exportaciones varía dependiendo de si el tributo es directo o indirecto; es decir, siendo que la tributación indirecta generalmente grava la capacidad adquisitiva a través del consumo y la tributación directa recae sobre las utilidades de un ente, las consideraciones fiscales para una y otra varían dentro de este modelo.

3.1.2. Tributación directa dentro de un modelo de importaciones–exportaciones

3.1.2.1. Tráfico de bienes

Dentro del modelo de importaciones–exportaciones, los ingresos generados por el tráfico de bienes que se lleve a cabo se gravan en el Estado de la residencia. Es decir, el ente exportador percibirá unos ingresos por los productos que adquiere el comprador en el país de destino; el pago que realice el importador no deberá gravarse con tributos directos (impuesto de renta) puesto que para él, la compra se realiza por fuera de su territorio. Para el exportador, que percibe los ingresos, si surge la obligación de tributar, lo cual se hará efectivo a través de la declaración tributaria que éste presente.

En estas condiciones la soberanía fiscal se encuentra plenamente definida y los ingresos se gravan en el Estado del exportador. Según se observa, la tributación directa originada en el tráfico internacional de bienes en un modelo importaciones–exportaciones no contempla la doble tributación.

3.1.2.2. Tráfico de servicios

Cosa distinta sucede con el tráfico de servicios. Los servicios son una actividad desarrollada por el hombre que busca la satisfacción de una necesidad en particular. Si bien se pueden apoyar en herramientas físicas, en esencia gozan de un alto grado de intangibilidad. Es por ello que la circulación internacional de servicios no ha podido obtener un trato homogéneo al que reciben los bienes, pues su misma naturaleza incorpórea impide ejercer sobre ellos el mismo control que se ejerce sobre un bien. Este grado de desconfianza, por decirlo de una manera, ha suscitado toda una serie de barreras al comercio internacional de servicios, razón por la cual la doble tributación se vuelve latente.

La legislación colombiana, como muchas otras reflejan esta problemática. En Colombia si bien se parte del principio de que el impuesto de renta que se causa sobre los servicios que se presten únicamente en el territorio nacional, el legislador, ha establecido por vía de excepción una serie de eventos en los cuales, si bien el servicio se presta en el exterior, éste se entenderá prestado en Colombia para efectos de impuesto sobre la renta.

Así dicen los numerales 7 y 8 del artículo 24 del Estatuto Tributario:

“(…) Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes:

“7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial o del *know how*, o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

“8. La prestación de servicios técnicos sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país”.

De conformidad con estas normas, si un prestador residente en el exterior suministra desde su país servicios técnicos a un residente nacional la situación que se generaría sería la siguiente (es decir, que el extranjero le exporta un servicio al colombiano):

En el momento en que el residente nacional realice en pago en contraprestación por la actividad prestada, éste deberá practicar una

retención en la fuente por concepto de impuesto de renta y remesas¹². Por su lado el prestador del servicio en el exterior percibirá un ingreso que seguramente estará gravado en su país, lo que supone que el ingreso estará doblemente gravado. Como veremos más adelante, existen herramientas que algunas legislaciones contemplan para mitigar estos efectos; sin embargo, por ahora basta con comprender la situación que genera la doble tributación. (v.g., descuento por impuestos pagados en el exterior).

3.1.3. Tributación indirecta dentro de un modelo de importaciones–exportaciones

3.1.3.1. Tráfico de bienes

En materia de tributación indirecta, a nivel local se presentan diversas formas de imponer el tributo, según el sistema tributario implantado. El sistema aplicado será fundamental al momento de determinar los impuestos cuando los bienes van a ser exportados. El tributo puede imponerse dependiendo del sistema de causación aplicable:

TRIBUTO MONOFÁSICO

El impuesto se causa por una sola vez, bien sea en la etapa de producción o comercialización. El impuesto es técnicamente sencillez y generalmente se impone en la etapa de comercialización siendo el consumidor final quien lo satisface.

12 De conformidad con el inciso segundo del artículo 408 del Estatuto Tributario “los pagos o abonos en cuenta por concepto de (...) servicios técnicos (...) prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10%, a título de impuesto de renta y de remesas, bien sea que se presten en el país o en el exterior”.

TRIBUTO PLURIFÁSICO ACUMULATIVO

El impuesto se causa en diversas etapas de la cadena de producción y comercialización. Éste se va acumulando, convirtiéndose en un mayor valor de la operación. La tributación indirecta bajo este esquema también responde al nombre de *impuestos en cascada*.

Este sistema le genera una carga a la cadena de producción y comercialización puesto que se van acumulando valores que hacen que los bienes en su etapa final se hayan encarecido por factores impositivos. Es evidente que la competitividad se ve seriamente afectada con este sistema.

Asimismo para efectos de aplicar el principio de la “tributación en el lugar de destino”, resulta muy difícil identificar el impuesto ya que en bienes que son productos de amplias cadenas de producción y comercialización, la acumulación del impuesto es desfasada¹³.

TRIBUTO PLURIFÁSICO NO ACUMALATIVO

Si bien bajo este sistema el tributo se causa en diferentes etapas de la cadena de producción y comercialización, se previene su acumulación quedando éste en cabeza de quienes agregan valor al bien y del consumidor final. Mediante este sistema resulta más fácil identificar los impuestos en frontera, pudiendo así, dar aplicación al principio de tributación en el lugar de destino.

Cuando se exporta un bien, el sistema de causación es relevante al determinar qué se está trasladando al importador en el país de destino. Bajo un sistema plurifásico acumulativo resulta sumamente complicado establecer qué porcentaje del valor del bien exportado corresponde al impuesto. Por consiguiente se estaría ante la inevitable situación de

13 Otras de las desventajas que se han identificado bajo el sistema de impuestos plurifásicos acumulativos son la tendencia a promover la inflación y que fomentan la economía subterránea y las ventas sin factura. No obstante, se reconoce como una ventaja de este sistema, la posibilidad de eliminar etapas innecesarias en la cadena de intermediación.

exportar impuestos, lo cual resta competitividad a los productos nacionales.

Sin embargo, el sistema de tributos indirectos plurifásicos no acumulativos, si bien grava las diversas etapas de la cadena, previene la acumulación del tributo mediante el mecanismo de descuento. El impuesto recaerá sobre el valor agregado en cada una de las etapas de la cadena y sobre el consumidor final.

Cuando se exporta el producto, el sistema de tributos indirectos plurifásicos no acumulativos permite identificar el monto de los impuestos pagados para efectos de solicitar la devolución de los mismos en frontera; el bien se considera exento, y se evita la práctica de exportar impuestos. De esta manera, al momento de importar el bien en el país de destino se gravará con el impuesto que ahí se tenga establecido dando aplicación al principio de tributación en el país de destino y evitando, en gran parte, la problemática de la doble tributación.

3.1.3.2. Tráfico de servicios

Por las mismas razones expuestas en materia de tributación directa, las legislaciones también facilitan la doble tributación en la prestación de servicios de manera internacional.

Primero, la importación de determinados servicios se encuentra gravada con el IVA, indistintamente de donde éstos se entiendan prestados. Por ejemplo, el numeral 3°, del parágrafo 3° del artículo 420 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

“3. Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales (...)”.

Dentro de los servicios que hacen parte de esta ficción de territorialidad se encuentran los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría, los servicios de traducción, entre otros.

Segundo, la exportación de servicios no responde con claridad al principio de tributación en el país de destino. Por consiguiente, la prestación de servicios a favor de usuarios en el exterior muchas veces se encuentra gravada con impuestos indirectos. Por ejemplo, en Colombia, para que la exportación de servicios se considere exenta es necesario que se cumpla con las siguientes condiciones¹⁴:

1. Que sean prestados en el país.
2. Que sean prestados en desarrollo de un contrato escrito.
3. Que se utilicen exclusivamente en el exterior
4. Que sean utilizados por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia.

Todas estas condiciones son necesarias para poder acceder a la exención por exportación de servicios, que adicionalmente, a partir del 1º de enero de 2005 quedarán gravados a la tarifa del 2%.

3.2. MODELO DE LA FLUCTUACIÓN DE CAPITALES TRANSNACIONALES

Siguiendo la obra de JOSÉ MARÍA VALLEJO y MANUEL GUTIÉRREZ anteriormente citada, el modelo de flujo de capitales es el que responde a los parámetros de una economía abierta. Dentro de este entendimiento, los autores mencionados determinan la existencia de circunstancias que vale la pena considerar:

“Asistimos por tanto a la construcción de un nuevo escenario que se va a caracterizar por la coexistencia de dos circunstancias: por un lado, la generalización de las inversiones transnacionales y de la empresa transnacional como elemento subjetivo de la relaciones económicas, y por otro, el

14 Artículo 481 del Estatuto Tributario.

mantenimiento de las soberanías fiscales nacionales. Este marco plantea una problemática fiscal específica y, en muchos casos, novedosa”¹⁵.

La fiscalidad dentro del modelo de la fluctuación de capitales internacionales ha cobrado importancia dado el contexto de globalización de la economía mundial. Los orígenes de su relevancia pueden identificarse en los siguientes fenómenos:

1. Las políticas de liberalización paulatina del mercado mundial impulsadas por la OMC.
2. La consolidación de acuerdos regionales de integración.
3. Desregulación de los mercados.
4. Desmonte de monopolios y privatización de empresas estatales.
5. Los avances tecnológicos y la dinámica de la información.

Frente a este panorama, la fiscalidad no puede permanecer ausente. El principio de eficiencia de los capitales de los inversionistas y el derecho de los estados de imponer gravámenes sobre las operaciones a las cuales tiene el derecho de gravar son dos extremos que deben conciliarse.

El fenómeno de la doble tributación es una expresión de la falta armonización de políticas tributarias entre estados que concluye una sobrecarga fiscal en cabeza de los contribuyentes.

En el modelo de la fluctuación de capitales internacionales, el contacto de las empresas con el contexto mundial ya no es una simple operación de importación o exportación. Hoy en día, hay una presencia masiva de multinacionales y sus filiales y demás vinculadas hacen que la participación en el contexto internacional vaya acompañada de toda

15 VALLEJO CHAMORRO, JOSÉ MARÍA y GUTIÉRREZ LOUSA, MANUEL, *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 17.

una serie de implicaciones que son originadas por el movimiento de capitales. La vocación internacional de las empresas y las nuevas organizaciones empresariales suscitan incidencias fiscales de todo tipo.

3.2.1. Caso hipotético

Veamos cómo las dos circunstancias mencionadas originan situaciones de doble tributación. Recordemos las circunstancias antes de proceder a la explicación del caso hipotético que presentamos a continuación:

1. La existencia de una inversión transnacional.
2. La participación de dos soberanías fiscales.

CUADRO 1. Modelo de flujo de capitales

País A	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">Casa matriz</div> <div style="text-align: center;">↓</div>	Tarifa: 35%	Impuesto: \$35
		Ingreso: \$100	
País B	<div style="text-align: center;">∇</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">Sucursal</div>	Tarifa: 25%	Impuesto: \$25
		Ingreso: \$100	

Según se observa, el ingreso que percibe la sucursal se grava en dos oportunidades diferentes y por dos estados distintos. De los ingresos obtenidos, es decir, \$100, \$60 debieron pagarse por concepto de impuestos (\$25 se pagaron en el país B y a una tarifa del 25% y \$35 se pagaron en el país A a una tarifa del 35%); lo anterior sugiere que la operación sujeta a doble imposición implicó una tasa efectiva de tributación del 60% de los ingresos obtenidos.

Es evidente una sobrecarga tributaria que le resta toda clase de competitividad a las inversiones realizadas. Pero, ¿qué hace que ambas jurisdicciones tengan derecho a gravar ese mismo ingreso?

Por un lado, el país B grava las rentas basado en un principio de territorialidad y que por razones de soberanía le permite perseguir los

ingresos generados dentro de su jurisdicción. Por otro lado, el país A persigue las rentas que los residentes de su país generan por fuera de éste. Veamos cuál sería la norma equivalente en el caso colombiano:

“Las sociedades y entidades nacionales son gravadas tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia.

“Las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.”¹⁶

Como veremos a continuación la doble tributación se ha tratado de solucionarse de diversas maneras. Algunos países han adoptado diversos métodos en sus legislaciones internas; asimismo, los acuerdos de integración económica van generalmente acompañados de tratados para prevenirla.

En el siguiente capítulo se plantean algunos de los mecanismos a través de los cuales los estados han intentado disminuir el efecto nocivo de la doble tributación. Estos mecanismos, como se podrá observar, van desde medidas unilaterales que toman los estados hasta acuerdos multilaterales.

4. SISTEMAS INTERNACIONALMENTE RECONOCIDOS PARA LA MITIGACIÓN DE LOS EFECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Los mecanismos para solucionar la doble imposición se configuran como expresiones unilaterales o convenidas. Las soluciones unilaterales son aquellas que se originan en la voluntad exclusiva del Estado interesado mediante la incorporación de herramientas a la normatividad interna.

Por su parte, las soluciones plurilaterales son aquellas que se originan en la suscripción de acuerdos entre estados en los cuales se toman medidas estructurales para prevenir la doble tributación. Además de

16 Artículo 12 del Estatuto Tributario.

incluir mecanismos específicos para mitigar la doble tributación, estos convenios incluyen otras disposiciones adicionales que establecen políticas completas para prevenir la doble tributación.

Los acuerdos para prevenir la doble tributación también buscan armonizar normatividades internas y así hacer más efectivo su objetivo primordial.

Destacamos que los acuerdos para prevenir la doble tributación pueden ser bilaterales en los cuales consta la voluntad de dos estados; o plurilateras, en los cuales hay participación de más de dos estados (v.g. acuerdos regionales).

4.1. APLICABILIDAD DE LAS HERRAMIENTAS

Como ya hemos visto, las diferentes herramientas para prevenir la doble tributación permiten que éstas sean aplicadas, bien sea mediante una voluntad unilateral del Estado interesado, o bien a través de acuerdos bilaterales o regionales.

Tratándose de la implantación de mecanismos de manera unilateral, es posible que se incorporen soluciones parciales a la doble tributación que adicionalmente, podrían resultar incompatibles con las políticas que haya adoptado otro Estado. Por consiguiente, es posible que el mecanismo invocado por el Estado se quede “corto” ante la problemática de la doble tributación.

Asimismo vale destacar que las decisiones unilaterales incorporadas por los estados usualmente tienen una aplicación generalizada y no se encuentran establecidas para regir situaciones con algún país en particular. Es decir, su aplicabilidad se da indistintamente del país con el cual se establezca la relación que pueda generar doble imposición.

Por el contrario, los acuerdos para prevenir la doble tributación tienen su campo de acción delimitado por las jurisdicciones que participan en él. Por consiguiente, pueden constituirse en un régimen excepcional dentro de la normatividad nacional toda vez que establecen disposiciones particulares cuando la operación involucre los estados que suscriben el acuerdo.

No obstante lo anterior, los acuerdos para prevenir la doble tributación —siendo éstos el resultado de procesos de negociación exhaustivos— pueden contener una política más desarrollada y estructurada para prevenir la doble imposición. Es decir, como se tratan de acuerdos directa y reflexivamente encaminados a solucionar dicho problema, la manera de confrontarlo puede ser más eficaz y mucho más completo que una disposición unilateral y generalizada.

En este orden de ideas, los acuerdos de doble tributación son una oportunidad inaplazable para desarrollar una estrategia fiscal que aborde en su integridad la problemática de la doble tributación de manera que ésta puede ser eliminada de la manera más efectiva. Por esta razón, y como tendremos la oportunidad de detallar en los capítulos posteriores, el acuerdo de doble tributación debe trascender la mera selección de un método específico y debe contener aspectos resultantes de una política integral de solución al problema.

4.2. MÉTODOS PARA LA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los métodos que se analizan a continuación pueden ser parte de políticas unilaterales o plurilaterales dependiendo de cómo se haya planteado su aplicabilidad. Los métodos internacionalmente reconocidos son los siguientes:

- Método de la exención o del ingreso no gravado.
- Método de la imputación o descuento (también conocido como *tax credit*).

4.2.1. Método de la exención

Algunos sistemas tributarios se fundamentan sobre el principio que los contribuyentes tributan tanto por sus rentas mundiales (ingresos de fuente extranjera) como por las locales (ingresos de fuente nacional). De conformidad con lo anterior, el *método de la exención* se constituye en una excepción a dicho principio toda vez que el Estado de la residencia

renuncia a las rentas que perciben sus contribuyentes en el exterior. Bajo este esquema, los ingresos que hayan sido obtenidos en el exterior se toman como no gravados.

El método de la exención, puede contemplarse de diversas maneras, bien sea de manera total o de manera progresiva. En el presente análisis explicaremos el funcionamiento del método de la exención total, pero dejando claro que existen otras formas de aplicarlo.

El método de la exención total permite que todos los ingresos percibidos en el exterior no sean tenidos en cuenta por el Estado de la residencia. El siguiente ejemplo ilustra la situación en comento:

CUADRO 2. Método de exención

País A Casa matriz	Tarifa: —exento—	Impuesto: \$0
	Ingreso: \$100	
País B Sucursal	Tarifa: 25%	Impuesto: \$25
	Ingreso: \$100	

El ingreso percibido por la sucursal se grava únicamente en el país B, es decir, el país de la fuente. El país A, por su parte, contempla el ingreso como no gravado para evitar así la doble imposición.

Como se observa en este ejemplo, el método permite eliminar la doble tributación en su totalidad y la operación tendría una tasa efectiva de tributación equivalente a la tarifa establecida en el país de la fuente.

4.2.2. Método del descuento o Tax Credit

El método del descuento permite tomar los impuestos pagados en el exterior y descontarlos del impuesto a cargo en el país de la residencia. Este crédito fiscal también es reconocido internacionalmente como *tax credit*.

Este método también contempla diversas modalidades dependiendo si el descuento es parcial o total.

4.2.2.1. Método de descuento total

Este método permite que la totalidad de los impuestos pagados en el exterior sean descontados del impuesto a cargo en el Estado de la residencia. El descuento realizado sólo se encuentra limitado por el impuesto cancelado en el exterior, razón por la cual, si éste es superior al impuesto local, se generarán saldos a favor del contribuyente. El siguiente ejemplo ilustra la situación:

CUADRO 3. Método de descuento total

País A Casa matriz	Tarifa: 25%	<i>Tax credit: \$25 – (\$35)</i>
	Ingreso: \$100	\$10 Saldo a favor
País B Sucursal	Tarifa: 35%	Impuesto: \$35
	Ingreso: \$100	

El impuesto que paga la sucursal en el país de la fuente (país B) es descontado en su totalidad del impuesto en el Estado de la residencia (país A). Como el impuesto pagado en el exterior es superior al local, el resultado de la operación otorga un saldo a favor del contribuyente en el país A.

En este caso no hay doble tributación puesto que el método del descuento total permite recuperar todo el impuesto pagado. Ahora bien, en caso en que el Estado de la residencia tenga tarifas superiores a las del Estado de fuente, la doble tributación se disminuye pero no se elimina. Veamos:

CUADRO 4. Método de descuento total

País A Casa matriz	Tarifa: 35%	<i>Tax credit:</i> \$35 –(\$25)
	Ingreso: \$100	\$10 Impuesto a pagar
País B ↓ Sucursal	Tarifa: 25%	Impuesto: \$25
	Ingreso: \$100	

El anterior ejemplo muestra cómo la diferencia en las tarifas entre los dos países supone pago del impuesto en ambas jurisdicciones. Ante esta situación, el impacto de la doble tributación se reduce pero no se elimina del todo ya que el país de la residencia exige el pago de \$10 por concepto impuesto de renta.

4.2.2.2. Método del descuento parcial o limitado

Este mecanismo permite el descuento de los impuestos pagados en el exterior limitado al valor del impuesto a pagar localmente. Es decir, la doble tributación sólo se elimina en la medida en que el impuesto en el Estado de la residencia sea lo suficientemente alto como para absorber el que ha sido pagado en el exterior.

El siguiente ejemplo ilustra el funcionamiento del mecanismo:

CUADRO 5. Método de deducción parcial

País A Casa matriz	Tarifa: 25%	<i>Tax credit:</i> \$25 – (\$16.25)
	Ingreso: \$100	\$0
País B Sucursal	Tarifa: 35%	Impuesto: \$35
	Ingreso: \$100	

El método de la deducción parcial le quita la carga al Estado de la residencia de manejar los saldos a favor del contribuyente.

4.2.3. Ventajas y desventajas de los métodos para eliminar la doble tributación

Es posible afirmar que el método más efectivo para eliminar la doble tributación es el de la exención total. Mediante este método los ingresos sólo se gravan en el país de la fuente eliminando así doble tributación.

Por el contrario, el método del descuento sí presenta algunos inconvenientes que vale la pena destacar:

1. La doble tributación sólo se elimina en la medida en que el impuesto en el Estado de la residencia sea lo suficientemente alto como para absorber el que ha sido pagado en el exterior.
2. Si existen tarifas diferenciales entre los países la doble tributación se elimina parcialmente. Es decir, si la tarifa en el Estado de la residencia es superior a la del país de la fuente el ingreso puede verse gravado doblemente.

3. En caso que en el país de la fuente se otorguen beneficios fiscales para atraer la inversión extranjera, dichos beneficios podrían perderse al imponer el gravamen en el Estado de la residencia.

Esto se explica en el caso en que el país de la fuente otorgue una exención del impuesto sobre la renta con la intención de fomentar la inversión. Al remitirse los ingresos obtenidos en el país de la fuente al Estado de la residencia, dicho ingreso se gravaría sin posibilidad de hacer descuento alguno, pues en el país de la fuente no se impuso gravamen. Es decir, se torna “inútil” el beneficio de exención de renta otorgado en el país de la fuente.

Observemos en el siguiente ejemplo cómo el beneficio concedido en el país de la fuente pierde su finalidad una vez el ingreso es declarado en el país de la residencia:

CUADRO 6. Pérdida de los beneficios obtenidos en el país de la fuente bajo el método de descuento

País A Casa matriz	Tarifa: 25%	Impuesto: \$25 –0 (descuento)
	Ingreso: \$100	\$25
País B ↓ Sucursal	Tarifa: beneficio de exención	Impuesto: \$0
	Ingreso: \$100	

Este ejemplo demuestra cómo el incentivo otorgado a la sucursal se pierde cuando se impone gravamen en el país A. Por consiguiente, el esfuerzo que hace el país B para atraer inversión termina siendo aprovechado por el país A cuando se gravan los ingresos de la casa

matriz. Además, como la sucursal no pagó impuesto alguno en razón del incentivo otorgado, tampoco tendría valores para descontar del impuesto en el país de la residencia (país A).

La situación descrita no se presentaría bajo el mecanismo de la exención ya que el ingreso obtenido en el país de la fuente se omite por completo para efectos de la determinación del impuesto en el país de la residencia.

Veamos en el siguiente ejemplo, cómo el beneficio obtenido en el país de la fuente se mantendría bajo el método de la exención:

CUADRO 7. Mantenimiento de los beneficios obtenidos en el país de la fuente bajo el método de la exención

País A Casa matriz	Tarifa: Exento	Impuesto: \$0
	Ingreso: \$100	
País B ↓ Sucursal	Tarifa: beneficio de exención	Impuesto: \$0
	Ingreso: \$100	

En este caso, el incentivo otorgado por el país B cumple su finalidad puesto que el ingreso que se origina en dicho país se toma como exento en el país de la residencia.

5. LOS ACUERDOS PARA PREVENIR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Consideramos que la mejor forma para prevenir la doble tributación radica en suscribir acuerdos entre estados. Si bien las políticas unilaterales pueden disminuir el grado de afectación, por sí solos no son suficientes como para prevenirla en su totalidad.

Los acuerdos permiten establecer estrategias estructurales que concilien los distintos principios tributarios que rigen cada una de las jurisdicciones que lo suscriben.

En este orden de ideas, los acuerdos para prevenir la doble tributación deben referirse como mínimo a los siguientes aspectos:

DETERMINACIÓN DEL MÉTODO

Es necesario seleccionar el método para prevenir la doble tributación para lo cual se podrá acoger alguna de las modalidades reconocidas internacionalmente. De conformidad con el análisis que se ha venido realizando, consideramos que el método de la exención total es la alternativa más eficaz y completa frente a esta problemática.

COMPROMISOS PARA EL INTERCAMBIO EFECTIVO DE INFORMACIÓN ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Los acuerdos una oportunidad para establecer las pautas de intercambio de información y darle mayor efectividad a las actividades de fiscalización que lleven a cabo las administraciones de impuestos.

DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS QUE ENTRARÍAN DENTRO DEL TRATADO

En caso que se opte por implantar el método de la imputación, será necesario establecer con absoluta claridad qué impuestos serían susceptibles de ser descontados.

Quienes suscriben un acuerdo para prevenir la doble tributación no sólo están acordando las herramientas para combatir esta problemática; están fijando una política tributaria internacional que garantiza un nivel elevado de seguridad jurídica a los inversionistas de cada uno de los países. Esto, dentro de un modelo de flujo de capitales es una garantía para los inversionistas, quienes podrán medir con mayor seguridad el impacto tributario en los proyectos que desarrollen.

5.1. EFICACIA DE LOS ACUERDOS

La Ley 32 de 1985 mediante la cual se aprueba la Convención de Viena, establece las reglas principios para la aprobación de los tratados. Asimismo, para que el acuerdo entre en vigencia en nuestro país debe cumplir con el siguiente procedimiento:

1. Firma del tratado.
2. Aprobación por parte del Congreso.
3. Sanción presidencial.
4. Revisión por parte de la Corte Constitucional.
5. Canje de instrumentos de ratificación.

Es necesario dar cumplimiento al trámite legislativo para garantizar la eficacia del acuerdo. Es preciso tener en cuenta que las obligaciones de carácter tributario se encuentran estrechamente ligadas al principio de reserva de ley, el cual es una expresión del *poder tributario*¹⁷.

La eficacia del tratado —sobre todo en aquellos que buscan armonizar aspectos tributarios— se verificará únicamente dando trámite a lo mencionado. Ello no es un simple procedimiento establecido caprichosamente, sino que es una forma de confirmar el principio de reserva de ley y la soberanía. Al respecto, el Dr. MAURICIO PLAZAS afirma lo siguiente:

17 Existe una relación de complementación entre el principio *nullum tributum sine lege* y la competencia asignada al legislador como órgano de representación, pues como muy bien indica el doctor PLAZAS VEGA: “El poder tributario se concreta en la facultad de crear tributos y, en los sistemas liberales, gira alrededor del principio *nullum tributum sine lege* cuya vigencia y reconocimiento excede los límites nacionales para adquirir las características de un derecho universal y una garantía para los asociados de todos los pueblos en los cuales reine la libertad. Tal facultad reside en el “parlamento” por ser el órgano o rama del poder público que ejerce “supremacía” en la creación de derecho legislado, “supremacía” que es posible porque el “pueblo”, verdadero titular del “poder soberano”, así lo ha dispuesto”.

Para profundizar, consultar la obra del Dr. MAURICIO PLAZAS VEGA, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Editorial Temis, pág. 611.

“Porque no se trata de un control de constitucionalidad del tratado, lo cual significaría la subordinación del derecho internacional al interno, sino del proyecto de tratado y de la ley aprobatoria (...).

“En consecuencia, dados la inevitable aprobación del Congreso y el control previo de constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional el ejercicio del poder tributario a través de tratados internacionales debe cumplir la condiciones previstas en el artículo 338 de la Carta. La expresión de la voluntad del parlamento a través de la ley aprobatoria de un tratado en el cual se incluya la creación o modificación de tributos, permite que tenga plena aplicación el principio de *nullum tributum sine lege*. (...) En definitiva, en este caso concurren las condiciones de legalidad del tratado y del tributo”¹⁸.

En atención a lo anterior, los acuerdos internacionales, según los lineamientos del derecho internacional, superan el orden jurídico interno; sus disposiciones, si bien no derogan el derecho interno, sí lo suspenden, lo que implica que los derechos y obligaciones que allí se consagran priman sobre cualquier otra norma de carácter nacional. Los acuerdos internacionales sólo podrán ser modificados por las partes contratantes y permanecen incólumes ante las variaciones del derecho interno.

5.2. ANTECEDENTES EN COLOMBIA

En Colombia, los acuerdos para prevenir la doble tributación únicamente se circunscriben al ámbito del transporte aéreo y marítimo y a la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena (Comunidad Andina). Asimismo existe una herramienta unilateral establecida por la legislación colombiana la cual permite descontar del impuesto sobre la renta, los impuestos pagados en el exterior (artículo 254 del Estatuto Tributario).

No obstante lo anterior, se merece destacar que dicha norma se encuentra descontextualizada y su alcance limitado no permite eliminar

18 PLAZAS VEGA, MAURICIO, *Derecho tributario comunitario: la armonización tributaria en el sistema andino de integración*, Legis Editores S.A., 1ª edición, 2001, pág. 60.

la doble tributación. El artículo 254 del ET no sólo consagra un sistema inequitativo al restringir los beneficios del descuento a los nacionales únicamente, sino que también desconoce la posibilidad de descontar los impuestos pagados en el exterior cuando las inversiones se realizan a través de compañías extranjeras.

6. CONCLUSIÓN

Trátese del ALCA o el Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos, una estrategia de libre comercio deberá estar acompañada, indiscutiblemente, de un acuerdo para prevenir la doble tributación. Definir de manera clara la política tributaria internacional significa darle una mayor efectividad al flujo de capitales internacionales.

Dentro de esta coyuntura, las medidas para prevenir la doble tributación cobran importancia. Por esta razón no resultan suficientes las políticas unilaterales para prevenirla, y se tornan fundamentales las herramientas plurilaterales aplicables, es decir, los tratados para prevenir la doble tributación.

Bajo esta coyuntura, los acuerdos para prevenir la doble tributación, tal como su nombre lo indica, buscan conciliar los sistemas tributarios de diferentes países mediante una estrategia de armonización. De esta manera el acuerdo para prevenir la doble tributación fijará una política común que equilibre las facultades impositivas de los estados que lo suscriben.

Internacionalmente se reconocen algunos modelos de tratados que se constituyen en parámetros para la negociación y celebración de esta clase de acuerdos. Los modelos más representativos han sido desarrollados por la OCDE, la ONU y los Estados Unidos de América.

Con todo lo anterior, frente a un esquema de integración, sea éste con los Estados Unidos, con los países del sur del continente o con el hemisferio, las herramientas que hoy en día tiene nuestro país no son suficientes para afrontar la problemática de la doble tributación, más aún, cuando los acuerdos supongan un incremento en el flujo de capitales transnacionales.

7. BIBLIOGRAFÍA

- NEIGHBOUR, JOHN, “*Transfer pricing: Keeping it at arm’s length*”, *The OCDE observer*, abril de 2002.
- PLAZAS VEGA, MAURICIO, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Editorial Temis.
- PLAZAS VEGA, MAURICIO, *Derecho tributario comunitario: la armonización tributaria en el sistema andino de integración*, Legis Editores S.A., 1ª edición, 2001, pág. 60.
- UCKMAR, VÍCTOR, *Curso de derecho tributario internacional*, “Introducción” t. I, Editorial Temis.
- UCKMAR, VÍCTOR, *Curso de derecho tributario internacional*, “Los tratados internacionales en materia tributaria”, t. I, Editorial Temis.
- VALLEJO CHAMORRO, JOSÉ MARÍA y GUTIÉRREZ LOUSA, MANUEL, *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*, Instituto de Estudios Fiscales.
- www.wto.org. OMC, División de Información y Relaciones con los Medios de Comunicación.