

**LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL,
PRINCIPIOS Y REALIDADES DE LOS CONVENIOS**

CATALINA HERRAN OCAMPO

Director de tesis:

DR. OSCAR FABIAN GUTIERREZ HERRAN

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
SANTA FE DE BOGOTA, D.C.**

2000

ANEXO 2

*A mis padres con todo mi amor,
respeto y admiración*

LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL, PRINCIPIOS Y REALIDADES DE LOS CONVENIOS

INDICE GENERAL

AGRADECIMIENTOS.....	
INTRODUCCIÓN.....	I
CAPITULO I.	
BASES DEL CONCEPTO DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.....	1
1. PODER TRIBUTARIO Y CRITERIOS DE VINCULACION.....	1
1.1. Criterios de vinculación subjetivos y objetivos.....	1
1.1.1. Principio territorial o de la fuente.....	2
1.1.2. Principio de renta mundial o mixto.....	4
2. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.....	6
2.1. Concepto.....	6
2.2. Doble imposición jurídica y doble imposición económica.....	9
2.3. Causas de la doble tributación.....	9
2.3.1. Conflictos fuente /residencia.....	10
2.3.2. Conflictos residencia /residencia.....	11
2.3.3. Conflictos fuente /fuente.....	12
2.3.4. Conflictos derivados de la diferencia en las normas sobre deducibilidad de gastos.....	13
2.3.5. Evasión y elusión.....	14

CAPITULO II.

ASPECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA.....	16
1. ASPECTOS GENERALES SOBRE EL TRATAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COLOMBIA.....	16
1.1. Rentas provenientes de bienes muebles e inmuebles y de la explotación de recursos naturales en Colombia.....	17
1.2. Rentas provenientes del desarrollo de actividades empresariales....	18
1.3. Rentas obtenidas por las empresas de transporte internacional.....	19
1.4. Regalías obtenidas por la explotación de patentes, marcas y tecnologías.....	21
1.5. Pago de intereses.....	21
1.6. Dividendos y participaciones.....	23
1.7. Ganancias de capital.....	24
1.8. Rentas de trabajo y provenientes de la prestación de servicios y actividades similares.....	24
2. MECANISMOS INTERNOS PREVISTOS EN EL ORDENAMIENTO COLOMBIANO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....	25
3. CONSECUENCIAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	33
3.1. Carga fiscal excesiva e injusta sobre el contribuyente.....	33
3.2. Freno al desarrollo económico y a la inversión extranjera.....	33
3.3. Incremento de la evasión fiscal a nivel internacional.....	34

CAPITULO III.

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y SU UBICACIÓN DENTRO DEL ORDENAMIENTO INTERNO COLOMBIANO.....36

1. DEFINICIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.....	36
2. CONTENIDO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION.....	38
3. PRINCIPIO DE NO AGRAVACIÓN.....	39
4. INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION.....	42
5. LA FINALIDAD DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION.....	44
6. ALCANCE DE LA SUPREMACÍA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LA LEY INTERNA.....	45

CAPITULO IV.

LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL MARCO COLOMBIANO Y LA POLÍTICA ACTUAL EN MATERIA DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION.....54

1. LOS PRINCIPALES MODELOS DE CONVENIO.....	56
1.1. El Modelo de la OCDE.....	57
1.1.1. Elementos principales del Modelo de la OCDE.....	59
1.1.2. Disposiciones especiales.....	64
1.2. El Modelo ONU.....	65
1.3. El Modelo del Pacto Andino.....	68
1.4. El Modelo de la ALADI.....	73
2. CONVENIOS CELEBRADOS POR COLOMBIA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.....	75

3. CONVENIOS QUE SE ENCUENTRAN ACTUALMENTE EN ETAPA DE NEGOCIACIÓN POR EL GOBIERNO COLOMBIANO.....	76
4. DOCUMENTO DEL CONSEJO NACIONAL DE POLÍTICA ECONOMICA Y SOCIAL SOBRE EL MODELO DE CONVENIO PARA COLOMBIA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.....	85
CONCLUSIONES Y PROPUESTAS PARA EL MODELO COLOMBIANO.....	87
ANEXOS.....	95
BIBLIOGRAFÍA.....	

AGRADECIMIENTOS

Al llegar al final de este proceso, es necesario mirar hacia atrás y saber que durante el proceso participaron varias personas e instituciones a las que debo agradecer hoy.

Me gustaría agradecer a mis padres y a mis hermanas quienes siempre han sido un gran apoyo, a través de su inmenso amor y paciencia hacia mí, y especialmente en este proyecto fueron un soporte tanto intelectual como moral que siempre me ayudo a salir adelante y nunca desfallecer en mi esfuerzo.

Quiero agradecer muy especialmente a la facultad de derecho de la Pontificia Universidad Javeriana donde no solo adquirí mis conocimientos en derecho , sino donde además recibí una formación integral como persona, basada en los principios de la moral, la rectitud y la honestidad.

También quiero agradecer a los abogados de la firma Raisbeck, Lara, Rodríguez y Rueda, quienes han sido muy importantes en mi formación profesional, y quienes me han permitido aprender de su experiencia y así mismo, demostrar mis capacidades.

Algunas instituciones públicas y privadas han sido participes activos de este trabajo y sin su valiosa ayuda, no hubiera sido posible la realización de este trabajo. Agradezco a la División de Asuntos Internacionales de la DIAN y en particular a las doctoras Lucette Guarín Pulecio y Ninfa Marina González. Así mismo, agradezco al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, principalmente por sus aportes documentales.

Muy especialmente quiero agradecer al doctor Oscar Fabián Gutiérrez por su acertada dirección, su oportunidad en la revisión del trabajo y por la generosidad con que destino su tiempo y conocimientos a este proyecto.

Por último quiero agradecer a los doctores Hernando Bermúdez Gómez y Juan Pablo Godoy.

INTRODUCCION

Durante muchos años la economía colombiana estuvo cerrada y, salvo las tímidas relaciones bilaterales con las potencias económicas, en cierta forma, aislada del mercado mundial.

A finales de la década de los ochenta y durante toda la década de los noventa, Colombia, al igual que la mayoría de los países latinoamericanos enfrentaron el proceso de globalización y apertura económica, lo que trajo consigo el crecimiento de inversiones, capitales y tecnologías entre los diversos países, lo cual originó una rápida internacionalización de la vida económica.

Todo este proceso ha generado una creciente competencia entre los países para la obtención de capitales. El proceso de apertura de las economías mundiales ha ocasionado que variaciones relativas en una economía incidan en la localización de un capital. Una de las variables que más importancia ha tenido en este aspecto y que determina la utilidad final del inversionista, es el componente fiscal. En efecto, uno de los aspectos que puede tener una incidencia negativa en el flujo de inversiones entre los distintos países es precisamente el fenómeno de la doble o múltiple tributación sobre una misma renta o capital.

Esta interconexión cada vez más significativa de los sistemas tributarios mundiales, ha llevado a la necesidad de buscar soluciones tanto unilaterales como bilaterales y multilaterales con el objetivo de coordinar las distintas pretensiones de los países del mundo. La interposición de tributos y gravámenes se convierte en una barrera comercial y en un obstáculo para el flujo del comercio internacional.

Por ello, actualmente los tratados para evitar la doble tributación vienen a convertirse internacionalmente como el marco jurídico mínimo para establecer inversiones en los países, y como tales, figuran en las agendas de la política exterior de muchos países como instrumento básico para el desarrollo de una política de Estado orientada hacia el mejoramiento de las condiciones jurídicas necesarias para la inversión extranjera.

Hasta la década de los ochenta los países latinoamericanos estuvieron divididos respecto de los beneficios de suscribir convenios para evitar la doble tributación con países desarrollados. Fueron muchas las razones para la reticencia de suscribir estos convenios. Primero, la defensa del principio territorial con exclusión de cualquier otro criterio, y en especial, del criterio de renta global presente en los principales países desarrollados. Segundo, por la visión que tienen muchos de los gobiernos de que estos convenios limitan indebidamente la potestad tributaria de los países en vías de desarrollo.

Hoy en día estos principios se han atenuado de manera significativa. El principio territorial como fuente exclusiva de atribución de potestad tributaria en los países latinoamericanos ha sido sustituido por sistemas de renta global basados en el criterio de la residencia.

Sin embargo, el sacrificio fiscal sigue siendo todavía motivo de preocupación, si bien en algunos casos se reconoce que en las

negociaciones de estos convenios se puede llegar a acuerdos con los países desarrollados que establezcan una más justa distribución de las potestades tributarias entre los Estados.

Dentro del esquema de la globalización, Colombia no puede quedar rezagada frente a la celebración de este tipo de convenios, ya que esto incide directamente en el volumen de inversión extranjera en el país, mucho más si tenemos en cuenta lo importante que esto sería para contrarrestar los problemas de orden económico y social que existen actualmente en nuestro país y que inciden de manera directa en la relevante disminución de rentas extranjeras en Colombia.

Con este trabajo se busca determinar la importancia de establecer un modelo de negociación claro y efectivo para el caso colombiano, estudiar los diversos tratados que ha celebrado Colombia en materia de doble tributación y los convenios que se encuentra en este momento en rondas de negociación que buscan evitar la doble tributación en materia de impuesto de renta y evasión fiscal internacional.

Se pretende así mismo analizar el por qué en nuestro país se han llevado a cabo rondas de negociación con países desarrollados que ya han celebrado diversos tratados en materia de doble tributación, pero en ninguno de ellos se ha terminado la etapa de negociación, ni han sido ratificados como leyes de la República. Pudiendo determinar cuales han sido las razones, examinando si verdaderamente existe voluntad del país, si existe capacidad de los negociadores, y si existe además la determinación por parte del Gobierno de ceder parte de su potestad tributaria.

Además de lo anterior, el tema es de gran importancia y vigencia, como lo demuestra el hecho de que actualmente el Gobierno se encuentra

estudiando el tema de los convenios para evitar la doble tributación y se tiene proyectado expedir en el transcurso del próximo año, un documento del Consejo Nacional de Política Económica y Social (Conpes) con el fin de determinar los lineamientos que debe seguir el país en la negociación de este tipo de tratados.

Esto demuestra que el Gobierno está empezando a ocuparse de este tema, desde el punto de vista económico y social, ya que precisamente sus consecuencias a corto y mediano plazo pueden implicar para Colombia una fuente de ingresos a través de la inversión extranjera, lo cual traerá consigo desarrollo para nuestro país.

Si bien el análisis del fenómeno de la doble tributación puede hacerse desde un punto de vista jurídico y otro económico, el enfoque de este trabajo se hace desde una perspectiva jurídica, que radica en el hecho de determinar cuáles son las herramientas legales que deben emplearse en la negociación de estos convenios con países más expertos y desarrollados, las consecuencias jurídicas que se derivan del hecho de que el país ceda parte de su potestad impositiva al otorgar beneficios tributarios bajo el principio de reciprocidad y la ubicación que tienen estos tratados dentro del ordenamiento jurídico colombiano. Los aspectos económicos se tocarán solamente de manera tangencial.

El presente análisis tiene alcance exclusivamente dentro del caso colombiano, aunque en algunos casos se hará referencia al contexto latinoamericano.

PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Objetivo General

Determinar la importancia de los convenios internacionales para evitar la doble tributación, el estudio de los modelos de negociación existentes y la prevalencia de este tipo de tratados fiscales dentro del ordenamiento jurídico interno del país.

Objetivos Específicos

- Determinar las consecuencias jurídicas de los convenios para evitar la doble tributación en Colombia.

- Determinar los convenios celebrados por Colombia para evitar la doble tributación principalmente en materia de transporte aéreo y marítimo y aéreo.

- Estudiar el estado en el que se encuentran las rondas de negociación de los convenios para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta y la evasión fiscal.

- Determinar hacia donde va encaminada y el enfoque de la política de negociación de este tipo de convenios por parte del gobierno colombiano frente a los países desarrollados.

MARCO DE REFERENCIA

El presente trabajo se orienta sobre las siguientes bases temáticas:

- Principios de derecho internacional público y el análisis de los principios tributarios en materia internacional.

- Los modelos de convenio existentes como son el Modelo de la OCDE, el Modelo de la ONU y el Modelo de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena.
- La viabilidad en la aplicación de cada uno de los modelos en el caso colombiano.
- El estado de los tratados celebrados por Colombia para evitar la doble tributación.
- La determinación de las consecuencias jurídicas de la doble imposición internacional, bajo el análisis de los criterios de imposición de los Estados y los conflictos que pueden presentarse por la aplicación de los criterios de imposición mundial, de fuente o de residencia.
- Determinar la política de negociación que debe seguir Colombia para celebrar convenios para evitar la doble tributación en el impuesto sobre la renta y la evasión fiscal.

Para construir el marco de referencia de este documento, se han tomado importantes doctrinantes colombianos y algunos doctrinantes internacionales, de países tales como Venezuela, Chile, Argentina, México, España, y Estados Unidos, entre otros.

ESTRATEGIA METODOLOGICA

El proyecto consiste primordialmente en una investigación descriptiva y explicativa basada en un análisis documental, que contendrá así mismo, una evaluación del desarrollo de la política de negociación que ha llevado

a cabo Colombia en esta materia y determinar cuáles deben ser los parámetros y estrategias a seguir.

Las fuentes de información consultadas han sido básicamente libros, doctrina nacional e internacional, convenios celebrados por Colombia e información suministrada por la División de Asuntos Internacionales de la DIAN.

CAPITULO I

DOBLE TRIBUTACION - ASPECTOS GENERALES

Este capítulo busca establecer los aspectos más importantes en los que se fundamenta el fenómeno de la doble tributación y los principales conflictos a los cuales deben enfrentarse tanto las administraciones tributarias de los países, como cada uno de los contribuyentes que desarrollan actividades generadoras de renta -que, debido a la globalización que vivimos actualmente- pueden resultar gravados simultáneamente por dos países. Veremos la incidencia de la potestad tributaria de los países en el desarrollo de este fenómeno.

1. PODER TRIBUTARIO Y CRITERIOS DE VINCULACION

1.1. Criterios de vinculación subjetivos y objetivos

Como lo ha determinado la doctrina, y especialmente el autor Ronald Evans,¹ debemos entender por criterios de vinculación tributaria aquellos que determinan la relación jurídica entre un ente estatal soberano y un sujeto pasivo que da origen al nacimiento de un derecho de imposición; esto es, la relación jurídico-tributaria que nace entre quien detenta la potestad tributaria y el sujeto pasivo de dicha obligación. Esta relación se considera jurídicamente existente cuando el sujeto es el destinatario del

¹ Evans, Ronald, "Régimen jurídico de la doble tributación internacional", Pg.5, Ed. Mc Graw Hill, 1999.

ejercicio por parte de un Estado de una soberanía de carácter territorial o de naturaleza personal.

La doctrina ha distinguido entre criterios o elementos subjetivos en contraposición con criterios objetivos para establecer el ámbito de validez de las normas tributarias de cada Estado.

Los elementos que son tomados en cuenta por las normas tributarias están referidos a la vinculación respecto al Estado de las personas a quienes se les imputa el deber de contribuir. La denominación “vinculación subjetiva” alude a la relación de los sujetos con el Estado en virtud de criterios personales tales como la nacionalidad, el domicilio y la residencia. Por el contrario, los criterios de vinculación “objetivos” se refieren a la ocurrencia de hechos imponibles y al análisis concreto de operaciones, actividades, transacciones, actos o efectos jurídicos en un territorio determinado, con prescindencia del nexo o vínculo de la persona, natural o jurídica, con el Estado determinado.

1.1.1. Principio territorial o de la fuente

El principio de territorialidad o de la fuente somete a impuesto a aquellos ingresos generados dentro del territorio del estado o considerados de fuente nacional según la definición que establezca cada legislación tributaria, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente. Bajo este principio, se somete a imposición a toda persona que haya obtenido algún tipo de renta o enriquecimiento en su territorio o en cuyo territorio existió su disponibilidad jurídica y económica.

El principio territorial o de la fuente tiene justificación desde el punto de vista económico y social, y señala el derecho que tiene el Estado de gravar las rentas y el enriquecimiento que se produjo dentro de su

economía, dado que su obtención sólo fue posible gracias a las condiciones políticas, económicas, sociales y jurídicas existentes en ese país y a cuyo sostenimiento y mantenimiento es justo que su beneficiario aporte una contribución.

El criterio de territorialidad es usado en mayor o menor grado por todos los países del mundo, para gravar los enriquecimientos que se producen en su territorio. Este es el criterio que hasta hace unos años era el más aceptado y generalizado en Latinoamérica, fundamentado principalmente en el hecho de que estos países eran –y algunos todavía lo son– preponderantemente importadores de capital. Por la sencillez del sistema, éste resultaba el de más fácil administración.

Pero produce una distorsión por razones de tipo fiscal en el libre juego a nivel internacional de los capitales, del trabajo y de la técnica y perjudica, en consecuencia, la distribución internacional de los diferentes tipos de recursos. Esto significa que el país que goza de la tecnología, inversión y servicios, la aprovechará en aquellos países en donde el tratamiento tributario no lo afecte, y no invertirá en aquellos países que apliquen criterios distintos a los suyos para gravar sus rentas.

Este sistema de renta territorial atiende al principio de la neutralidad en la importación de capitales, esto es, que -con independencia de la procedencia del capital- éste estará gravado de forma igual en el territorio donde se origina, lo cual se traduce en la consagración de no discriminación en el tratamiento fiscal de la renta, es decir, tanto a los nacionales como a los extranjeros se les consagra el mismo régimen tributario para sus inversiones, independientemente de que sean también gravados en su país de origen por razón del mismo hecho generador.

1.1.2. Principio de renta mundial o mixto

El principio de renta mundial supedita la potestad tributaria del Estado a la existencia de una vinculación o relación del contribuyente con el Estado. La renta del contribuyente residente es sometida en su totalidad a la imposición del Estado. Cuando un país aplica el sistema de residencia, todos los ingresos del contribuyente, sean nacionales o extranjeros, están potencialmente sujetos a impuesto.

El principio de renta mundial es el más generalizado en la actualidad, y ha sido adoptado por la mayoría de las legislaciones tributarias del mundo. Sin embargo, su aplicación es un poco compleja respecto de la posibilidad de recaudar efectivamente ingresos ubicados fuera del país, ya que dicho sistema requiere de administraciones tributarias más desarrolladas y de la existencia de tratados internacionales de intercambio de información fiscal.

El principio de renta mundial se apoya en el fundamento democrático de la igualdad de todos los habitantes de un país ante la ley, como consecuencia del cual no sería justo discriminar en el trato impositivo entre quienes obtienen la renta dentro del país de aquellos que la obtienen en el exterior.

Bajo este principio, los impuestos deben ser de carácter general de forma tal que abarquen todos los tipos de ingresos de la misma manera, y debido al proceso de globalización de la economía, este concepto cobra cada día mas importancia.

Como consecuencia de lo anterior, se ha señalado que el principio de renta mundial es el único que cumple con el principio de consulta de la capacidad contributiva del contribuyente, el cual tiene rango constitucional

en Colombia en el artículo 95 numeral 9° "...Son deberes de la persona y del ciudadano: Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad".

A través de la aplicación de este principio se establece la totalidad de las rentas del contribuyente, cualquiera que sea la ubicación geográfica de su fuente, con lo cual se puede determinar de forma más precisa su capacidad de contribuir con las cargas del Estado.

Desde el punto de vista económico, se defiende el sistema de renta mundial bajo el principio económico de la *neutralidad en la exportación de capitales*. Bajo este principio se señala que un sistema tributario será eficiente en la medida en que no distorsione las decisiones de los factores de producción, especialmente el del capital, para ubicarse en un sitio o en otro. El sistema de renta mundial asegura una menor distorsión en las decisiones de ubicación del capital, en la medida en que a un inversionista se le grava sobre la base de su residencia o domicilio de igual forma si invierte dentro o fuera de su país. Esto se hace tomando en cuenta la totalidad de la renta nacional y extranjera del contribuyente y otorgándole un crédito por el impuesto que pague en el exterior, limitado hasta la tarifa máxima nacional.

A manera de ejemplo, si un contribuyente colombiano en el exterior tiene una renta de \$100 y tributa sobre un impuesto sobre la renta del 40%, es decir paga \$40, en Colombia sólo le será otorgado un crédito por valor de \$35 puesto que la tarifa máxima nacional vigente de impuesto sobre la renta es del 35%.

2. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

2.1. Concepto

La doble imposición internacional es definida como aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, en la totalidad o en parte, durante un mismo periodo imponible y por la misma causa.

Varios autores han definido este fenómeno de diferente manera, Dorn, dice que surge la doble imposición internacional “siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo.”²

Dalimier, en su libro de derecho tributario internacional, intenta precisar la noción desde dos puntos de vista:

- Desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de la existencia de una pluralidad de ellas, que son independientes entre sí, sin que exista ninguna regla de derecho de gentes y sancionada por una jurisdicción internacional que tienda a limitar el ejercicio de estas diferentes soberanías y a circunscribirlas en su ámbito respectivo.

- Desde el punto de vista del contribuyente, consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados.

² Dorn, H. “Das Recht der Internationalen Doppelbestg”, citado por Valdez Costa, Ramón en su libro: “Estudios de derecho tributario internacional”, pg. 19, Ed. Temis, 1978.

Tras señalar esta doble vertiente, dice que hay imposición múltiple cuando “una misma facultad contributiva es utilizada por dos o más soberanías fiscales distintas para la aplicación de sus impuestos respectivos”.

Como lo expresa Isaac López Freyle “La doble imposición internacional surge cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en grabar un mismo ingreso porque los países siguen principios diferentes. Entonces el conflicto surge cuando dos países contemplan como objeto de gravamen una misma situación jurídica o un mismo hecho generador, bien sea que pretendan gravar o de hecho graven la riqueza generada en un país sujeta a gravamen en otro país o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en el país de residencia.”³

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha adoptado el siguiente concepto: “La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.”⁴

Considero que ocurre la doble imposición cuando un mismo hecho imponible, está sujeto a tributación en dos Estados diferentes. La posibilidad de que éste supuesto se presente depende del sistema de tributación establecido en las leyes de cada país en los que el hecho resulta imponible.

³ López Freyle, Isaac. Principios de Derecho Tributario, Ed. Lerner, Bogotá, 1962.

⁴ Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica (OCDE), “Modelo de convenio fiscal”, Instituto de Estudios Fiscales, París, 1997.

El fenómeno de la doble tributación se da primordialmente por la interposición de dos o más sistemas tributarios, los cuales buscan gravar no solo la renta que se da en su territorio sino además la renta de origen externo. Por ejemplo, en el caso colombiano, se busca gravar tanto la renta de fuente nacional como la renta de fuente extranjera de los nacionales colombianos y de los extranjeros residentes en Colombia (Arts. 9, 10, 12 y 20 del Estatuto Tributario).

Por ser la doble tributación un fenómeno complejo, se requiere para su configuración la convergencia de 5 elementos:

- Identidad de la naturaleza del gravamen, es decir, que se presenten dos impuestos iguales o por lo menos equivalentes.
- Que haya un mismo hecho generador del impuesto.
- Simultaneidad en el periodo de tiempo en el que ocurre el hecho gravable.
- Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo, es decir, que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.
- Que más de un Estado ejerza su potestad tributaria, es decir, que haya convergencia de dos o más autoridades fiscales.

Colombia, como la mayoría de los países Latinoamericanos, ha abandonado el concepto tradicional de la territorialidad y ha adoptado un sistema internacional de tributación. Este cambio ha repercutido a nivel Internacional en el crecimiento del fenómeno de la doble tributación.

En efecto, bajo el sistema territorial, el país grava sólo la renta que se origina dentro de sus fronteras; en cambio, con el sistema internacional, un país obtiene el derecho a gravar la renta que se origina dentro de sus fronteras, como la renta que tienen sus residentes alrededor del mundo. Es decir, el país mantiene un derecho de gravar más amplio, lo que necesariamente produce la posibilidad de la doble tributación internacional.

2.2. Doble imposición jurídica y doble imposición económica

Esta distinción determinada por el autor Ronald Evans, establece que la doble imposición económica es utilizada para describir aquellas situaciones en las cuales una misma renta o un mismo capital está sujeto a imposición durante un mismo periodo, pero por parte de contribuyentes distintos y aún por impuestos diferentes pero que recaen sobre la misma materia imponible, éste fenómeno se ha denominado como “ausencia de identidad en el sujeto” diferenciándolo de la doble imposición jurídica donde existe identidad en el sujeto pasivo en los dos impuestos.

Así, por ejemplo, se presenta la doble imposición económica en el caso en que un Estado grava a una persona jurídica en el lugar de residencia, mientras que otro Estado desconoce la personalidad jurídica de la entidad y grava la renta o el capital en cabeza de un accionista residente en su territorio.

2.3. Causas de la doble tributación

Como se mencionó anteriormente, los países normalmente aplican, en mayor o menor grado, algún tipo de gravamen basado en el principio territorial y, además, muchos países aplican sistemas de tributación

basados en la residencia o en la nacionalidad o en una combinación de las anteriores. De manera que la posibilidad de conflictos por las diferencias en los criterios jurisdiccionales de imposición utilizados es muy grande y aún entre países que siguen el mismo criterio jurisdiccional, se dan casos de doble imposición derivados de la diferencia en la definición de las reglas de atribución de rentas. Algunos de los conflictos que se presentan son los siguientes:

2.3.1. Conflictos fuente / residencia

El conflicto clásico se da de la interacción entre normas tributarias de un país con sistema de residencia respecto a un país con sistema de fuente o territorial. Así por ejemplo, si existe un contrato de licencia internacional que estipula el pago de regalías por parte de una empresa colombiana a una empresa canadiense, el pago estará sujeto a impuesto tanto en Colombia por virtud del sistema territorial, por considerarlo la ley de nuestro país como de fuente colombiana, como en Canadá, por la aplicación del sistema de residencia.

El conflicto fuente / residencia sólo puede generarse cuando un país reconoce la residencia como principio para gravar la renta mundial. Normalmente el país de residencia reconoce que el país de fuente tiene derecho primario de gravar renta, y en consecuencia el país de residencia grava la renta sólo después de aceptar un crédito por el impuesto pagado en el país de la fuente. Sí, por alguna razón, el país de residencia no acepta el crédito, surge la doble tributación.

2.3.2. Conflictos residencia / residencia

Este conflicto se presenta cuando una persona (jurídica o natural) es residente bajo las leyes de dos países.

Existen varias diferencias en los sistemas impositivos para definir el término residencia, tanto para personas naturales como para las personas jurídicas. En el caso colombiano las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país (Art. 9 E.T.).

Los extranjeros residentes en Colombia sólo están sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a su renta o ganancia ocasional de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído en el exterior, a partir del quinto año o periodo gravable de residencia continua o discontinua en el país (Art. 9 E.T.)

Para efectos fiscales la residencia consiste en la permanencia continua en el país por más de seis meses en el año o periodo gravable, o que se completen dentro de éste; lo mismo que la permanencia discontinua por más de seis meses en el año o periodo gravable.

Se consideran residentes las personas naturales nacionales que conserven la familia o el asiento principal de sus negocios en el país, aun cuando permanezcan en el exterior (Artículo 9 E.T.).

De acuerdo con lo anterior, vemos que podría suceder que un Colombiano que tenga residencia en los Estados Unidos, pero que conserva su familia o el asiento principal de sus negocios en Colombia,

sea gravado en su renta tanto en los Estados Unidos como en Colombia, debido al conflicto que se presenta al ser aplicado el principio impositivo de la residencia por los dos países simultáneamente y respecto del mismo contribuyente.

En el caso de las personas jurídicas, se consideran nacionales las sociedades constituidas de acuerdo con las leyes nacionales o cuyo domicilio principal esté en Colombia. Por el contrario, se consideran extranjeras⁵ las sociedades u otras entidades constituidas de acuerdo con leyes extranjeras cuyo domicilio principal esté en el exterior. Un país puede fijar la residencia de una sociedad anónima según su lugar de constitución, mientras que otro presta atención al lugar de gerencia.

Si una sociedad se constituye en el primer país pero tiene su gerencia en el otro, surge un conflicto de residencia / residencia. Así, por ejemplo, si una sociedad es constituida en Colombia, pero de acuerdo con las leyes alemanas, y es controlada y dirigida desde Alemania, será considerada residente para fines fiscales tanto en Colombia como en Alemania y sufrirá una doble imposición por parte de ambos Estados.

2.3.3. Conflictos fuente / fuente

Existe un conflicto de fuente / fuente, cuando dos países creen que la renta se origina dentro de su territorio. Puede tratarse, de un conflicto de leyes o de hechos. Un conflicto de leyes podría darse en el caso de un abogado colombiano que presta servicios a un cliente brasileño: el abogado hace todo el trabajo en su oficina en Colombia, y la ley colombiana dice que el ingreso es de fuente colombiana; Brasil, en cambio, considera la renta de fuente brasileña, porque la asesoría

corresponde a un proyecto brasileño. Un conflicto de hechos surge cuando dos países interpretan los hechos de manera distinta, aún cuando admitan los mismos principios de fuente, los dos insisten en que la renta pertenece a su territorio. Este conflicto puede darse tanto si los países tienen un sistema tributario territorial como internacional.

Se ha considerado de manera generalizada que si dos países aplican el sistema territorial, no hay lugar a que se presente la doble imposición, en virtud de que ambos exceptúan las rentas de origen externo. Si bien en principio esto debería ser cierto, un análisis más cuidadoso nos revela que en efecto pueden presentarse conflictos, justamente porque cada Estado considera como territorial cosas distintas.

Otro caso que podría reflejar esta situación, se presenta entre dos países que han adoptado el sistema de la fuente, como son Venezuela y Costa Rica. Supongamos que una empresa costarricense que presta asesoría de servicio al cliente, elabora unos manuales que contienen cierta información, experiencias y diversos conocimientos técnicos, y se los cede a un grupo Venezolano que dicta charlas sobre el manejo del servicio al cliente. Bajo las reglas del sistema que grava la fuente en Costa Rica, la elaboración y venta de ese producto es costarricense; mientras que Venezuela muy probablemente va a considerar el pago como una contraprestación por asistencia técnica y por lo tanto, lo gravará en ese país.

2.3.4. Conflictos derivados de la diferencia en las normas sobre deducibilidad de gastos.

Aun cuando la interacción de dos sistemas tributarios, sean estos diversos o similares, sea armónica, pueden presentarse casos de doble

⁵ Estatuto Tributario, art. 21.

tributación originados en diferencias en las reglas que autorizan la deducibilidad de gastos. Estas diferencias pueden dar lugar a que un gasto no sea deducido en ninguna de las jurisdicciones, con lo cual se daría un supuesto de doble tributación de una misma renta.

2.3.5. Evasión y elusión

El ámbito internacional provee múltiples oportunidades para la evasión y elusión de impuestos. Y en la actualidad que Colombia tiene un sistema tributario internacional, es fácil imaginar una cuenta bancaria en otro país, o tal vez la renta de una sociedad anónima que tiene acciones al portador. No necesariamente tenemos que referirnos a un paraíso fiscal, los Estados Unidos, por ejemplo, ofrece un cierto nivel de secreto bancario: si no hay tratado que autorice el intercambio de información tributaria, es imposible obtener tal información.⁶

El ámbito internacional facilita la evasión con respecto a renta de fuente colombiana. Cuando una persona obtiene renta, el hilo de prueba es el dinero. Si la persona logra mandar el dinero fuera del país, se corta el hilo. Sólo será posible descubrir el dinero (y la evasión) si lo encuentran en el acto de sacar el dinero del país, o si el contribuyente se equivoca y provee evidencia.

Una red de tratados no puede eliminar la evasión, pero cada tratado (que autoriza el intercambio de información tributaria) representa un punto en contra del evasor. Dado que la mayoría de países no ofrece exoneración u otra ventaja fiscal.

⁶ Actualmente se encuentra en negociación un tratado internacional para establecer intercambio de información tributaria entre Colombia y Estados Unidos. Aún se encuentra en estudio ante el Ministerio de Relaciones Exteriores colombiano.

Cuando a este hecho se agrega el intercambio de información con varios países vía tratado, se está limitando la cantidad de países en los que pueda operar efectivamente la evasión.

De acuerdo con el análisis anterior, vemos que el fenómeno de la doble tributación es bastante complejo, principalmente por que afecta las aspiraciones fiscales de los países a nivel mundial, y así mismo afecta las rentas obtenidas por los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades económicas, generando un conflicto entre la facultad impositiva del Estado y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, convirtiendo los sistemas tributarios en inequitativos e ineficientes.

CAPITULO II

ASPECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA

En este capítulo estudiaremos el tratamiento tributario que le ha dado el ordenamiento jurídico colombiano al fenómeno de la doble tributación desde el punto de vista interno, es decir, de la aplicación de mecanismos legislativos que buscan permitirle al sujeto pasivo contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, sin ser gravados doblemente en su renta.

1. ASPECTOS GENERALES SOBRE EL TRATAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COLOMBIA.

Dentro del ordenamiento jurídico colombiano, los criterios adoptados para determinar qué rentas son gravadas con el impuesto sobre la renta, desbordan en su aplicación la territorialidad en el origen del ingreso (fuente productora) y la nacionalidad del contribuyente, e inclusive establecen casos específicos en los que, aun sin consideración de los criterios generales, ciertas rentas son calificadas previa y taxativamente como ingresos de fuente nacional y extranjera.

Estos criterios, aunque son altamente convenientes para el país como herramientas para controlar la elusión y evasión internacional, propician una doble imposición internacional en la medida en que, si se analizan en detalle, encontraremos que con ellos se extiende el ejercicio del poder

impositivo del Estado más allá de sus fronteras y de sus nacionales, circunstancia que necesariamente prepara el terreno para que el poder impositivo del Estado colombiano sea ejercido sobre una misma renta sometida a un gravamen homólogo por otro país que también pretende ejercer su soberanía fiscal legítimamente de acuerdo con su ordenamiento jurídico tributario.

Aunque nuestro ordenamiento prevé mecanismos internos para controlar este fenómeno en ocasiones éstos parecen insuficientes e incluso limitativos frente a la rápida y masiva globalización de la economía.

1.1. Rentas provenientes de bienes muebles e inmuebles, y de la explotación de recursos naturales en Colombia.

En relación con este tipo de rentas, la legislación tributaria se aseguró de que cuando los bienes muebles e inmuebles se encuentren en el país, los ingresos producidos por su enajenación o cualquier forma de explotación sean considerados ingresos de fuente nacional (E.T., art.24, Inc.1° y nums. 1°,2° y 3°).

Así las cosas y apelando a los criterios generales definidos en el ordenamiento tributario para determinar qué tipo de rentas se encuentran gravadas en Colombia, tenemos que los ingresos provenientes de la enajenación o cualquier forma de explotación de bienes muebles o inmuebles son ingresos de fuente nacional gravados con el impuesto sobre la renta en el caso de todas las personas naturales o jurídicas y sucesiones ilíquidas, nacionales o extranjeras, con o sin residencia.

Lo anterior no presenta problema en el caso de las personas naturales nacionales y residentes en Colombia, las sucesiones ilíquidas de estas mismas personas naturales, así como tampoco en el caso de las

personas jurídicas nacionales con domicilio o establecimiento permanente en Colombia; ¿pero qué pasa en los demás casos cuando el beneficiario del ingreso tiene vínculos jurídicos o económicos con otro país que también pretende gravar los ingresos de dicho beneficiario, dependiendo de criterios propios adoptados en su ordenamiento jurídico interno?.

Seguramente el beneficiario afectado (sujeto pasivo de la obligación tributaria) se enfrenta a la posibilidad de sufrir una doble imposición por parte de los Estados involucrados (sujetos activos concurrentes) o a recurrir a la elusión o inclusive a la evasión del tributo, a menos que encuentre en el derecho interno de alguno de los países, o en el derecho internacional tributario (DIT), la forma de evitar el doble gravamen.

Las anteriores consideraciones también aplican para el caso de las rentas provenientes de la explotación de recursos naturales ubicados dentro del territorio nacional colombiano (E.T., art.24, num.12).

1.2. Rentas provenientes del desarrollo de actividades empresariales

Dentro de los conceptos calificados *a priori* por el ordenamiento jurídico colombiano como rentas de fuente nacional, encontramos expresamente las actividades industriales y comerciales que se desarrollen dentro del territorio colombiano (E.T., art. 24, nums. 13,14).

Adicionalmente, aplicando los criterios legales generales para determinar qué rentas se encuentran gravadas en Colombia, encontramos que “en principio”, los ingresos producidos por toda actividad empresarial desarrollada en Colombia por personas naturales o jurídicas y asimiladas, nacionales o extranjeras, son consideradas ingresos de fuente nacional y por ende gravados en Colombia con el impuesto sobre la renta y

complementarios. Se dice “en principio” porque no debemos olvidar que en el ordenamiento jurídico tributario colombiano existen ciertas excepciones a estas reglas generales (ingresos no constitutivos de renta y actividades no gravadas, exenciones, no contribuyentes del impuesto y contribuyentes con régimen especial, etc.), las cuales no son materia del presente estudio.

De la misma manera, al aplicar los mencionados criterios encontramos que, los ingresos producidos por toda actividad empresarial desarrollada en el extranjero por personas naturales nacionales y residentes en Colombia, por personas naturales extranjeras a partir del 5° año de residencia continua o discontinua en Colombia, o por personas jurídicas nacionales y asimiladas, quedan gravadas con el impuesto sobre la renta en Colombia.

Como se puede apreciar, sea que las actividades empresariales se desarrollen en Colombia o en el extranjero, cuando la persona que desarrolla la actividad (sujeto pasivo de la obligación tributaria) tiene vínculos jurídicos o económicos con otro país, se enfrenta a la posibilidad de que su renta sea sometida a doble imposición internacional por parte de los dos Estados involucrados (sujetos activos concurrentes), a menos que el DIT o el derecho interno de alguno de los países le proporcione los mecanismos necesarios para evitar el doble gravamen tal y como sucede en el caso colombiano del descuento tributario por impuestos pagados en el exterior, como se explicará más adelante.

1.3. Rentas obtenidas por las empresas de transporte internacional

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta en Colombia determinan la base gravable así como el valor del impuesto, mediante un sistema de depuración ordinario que parte de los ingresos brutos del contribuyente,

menos los costos y gastos que tengan relación de causalidad con los ingresos, para determinar la renta líquida gravable y posteriormente la cuantía del impuesto; la misma legislación tributaria contempla casos especiales en que la depuración de la renta se hace aplicando reglas particulares, como es el caso de la rentas obtenidas por las empresas de transporte internacional, que son de aquellas “rentas líquidas especiales” previstas por el ordenamiento jurídico colombiano.

Según las normas aplicables (E.T., art. 203) las rentas provenientes de la prestación regular del servicio de transporte internacional de personas o carga, en cualquiera de sus modalidades (aéreo, marítimo, terrestre y fluvial), obtenidas por sociedades extranjeras o personas naturales no residentes en Colombia, son legalmente calificadas *a priori* como rentas “mixtas”. Así las cosas, constituye renta líquida gravable en Colombia la parte de la renta mixta o global que se considere originada dentro del país de acuerdo con las reglas establecidas para estos efectos.

De la misma manera, las empresas colombianas de transporte aéreo o marítimo, tienen derecho a descontar del impuesto sobre la renta determinado a su cargo, un porcentaje equivalente a la proporción de los ingresos originados en el exterior de acuerdo con las reglas establecidas para estos efectos, figura establecida en el artículo 256 del Estatuto Tributario.

Como se verá más adelante, la mayoría de los tratados y convenios internacionales celebrados por el Estado colombiano para evitar la doble imposición internacional, versan sobre esta materia; en consecuencia, las reglas previstas por el ordenamiento interno para determinar la renta gravada en Colombia, ceden paso a las reglas previstas en los tratados internacionales en los casos en que éstos sean aplicables.

1.4. Regalías obtenidas por la explotación de patentes, marcas y tecnología

El principio general respecto de este tipo de rentas es que cuando éstas provienen de la explotación de toda especie de propiedad industrial, know how, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, sea que estos se suministren desde el exterior o en el país, son renta de fuente nacional (E.T. art. 24,nums. 7°y 8°) y por lo tanto gravadas con el impuesto sobre la renta para todos los contribuyentes (sujeto pasivo) que se beneficien de estas rentas.

De la misma manera, son rentas de fuente nacional sometidas al impuesto, los beneficios o regalías originadas en la explotación en Colombia de la propiedad literaria, artística y científica.

Más allá del principio general, es necesario anotar que existen en el régimen tributario colombiano numerosas reglamentaciones y tratamientos diferenciales para los diferentes tipos de rentas que comprende lo descrito en los numerales 7° y 8° ibídem (explotación de películas cinematográficas, de programas de computador, prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, entre otros).

1.5. Pago de intereses

El pago de intereses desde el punto de vista de los créditos domésticos es una renta de fuente nacional gravada con el impuesto sobre la renta y complementarios. En el caso de los créditos internacionales, el legislador colombiano establece como principio general que cuando los intereses sean generados por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él, son considerados renta de fuente nacional gravada en Colombia (E.T., art.24, num. 4°).

La amplitud del principio general necesariamente habría llevado al país a una situación de doble imposición internacional recurrente, de no haber sido por la variedad de excepciones establecidas por la Ley 75 de 1986 y plasmadas en el numeral 5° literal A del artículo 25 del E.T., así:

“...5. Los créditos que obtengan en el exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas establecidas en el país, cuyas actividades se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país, de acuerdo con las políticas adoptadas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes.

Los intereses sobre los créditos a que hace referencia el presente literal, no están gravados con impuesto de renta ni con el complementario de remesas. Quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por concepto de tales intereses, no están obligados a retención en la fuente...”

Debe tenerse en cuenta que a través de la reglamentación de esta norma en particular, se han entendido como actividades de interés para el desarrollo nacional todas aquellas pertenecientes a los sectores primario, manufacturero, de servicios y de comercio, criterio reglamentario que ha sido fijado en una forma muy amplia con el fin de promover el desarrollo económico del país a través de recursos crediticios internacionales que no generen renta de fuente nacional para quien facilita los recursos para estos propósitos (decreto 2105 de 1996).

Así las cosas, los pagos de intereses originados en créditos internacionales que puedan ubicarse dentro de las hipótesis establecidas por el legislador en el artículo 25 ibídem, no son considerados como ingresos de fuente nacional y por lo tanto no se encuentran sometidos al impuesto sobre la renta en Colombia.

1.6. Dividendos y participaciones

Los dividendos y participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país, obtenidos por personas naturales o jurídicas y asimiladas, nacionales y extranjeras, con residencia o sin residencia en Colombia, son considerados ingresos de fuente nacional (E.T., art.24, num.9°). De la misma manera los dividendos y participaciones provenientes de sociedades extranjeras, son considerados ingresos de fuente nacional, siempre y cuando sean obtenidos por colombianos residentes en el país y la sociedad que reparta los dividendos o participaciones tenga directa o indirectamente negocios en Colombia (num. 10 ib.)

Considero de particular importancia señalar que los dividendos y participaciones provenientes de sociedades colombianas, son gravados con el impuesto sobre la renta en cabeza del beneficiario únicamente en la proporción en que éstos no hayan pagado el impuesto en cabeza de la sociedad; así, los dividendos y participaciones que hayan sido gravados en cabeza de la sociedad antes de ser repartidos, son considerados ingresos no constitutivos de renta para el socio o accionista (E.T. art. 49), en este sentido no existe en Colombia la doble tributación “sociedad-socio” en cuanto a los dividendos y participaciones se refiere.

Adicionalmente, cuando el beneficiario de los dividendos y participaciones provenientes de sociedades colombianas es un extranjero no residente ni domiciliado en Colombia, los dividendos y participaciones se encuentran sometidos a una tarifa especial adicional del 7% por concepto de impuesto de remesas, inclusive en el caso de los dividendos y participaciones que pagaron el impuesto en cabeza de la sociedad. Este impuesto se causa por la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales obtenidas en el país, y puede evitarse, siempre y cuando las

utilidades no sean repartidas sino reinvertidas en Colombia por un término de 5 años antes de su repartición y giro al exterior (Arts. 319 y 320 E.T.)

1.7. Ganancias de capital

Las rentas provenientes de ganancias de capital tienen numerosas reglamentaciones en el régimen tributario colombiano para efectos de su determinación, las cuales son aplicadas dependiendo del bien que se enajena.

En cuanto a los criterios aplicables para definir si este tipo de rentas son de fuente nacional o extranjera y si se encuentran gravadas con el impuesto sobre la renta en Colombia dependiendo de quien las reciba, la reglamentación general aplicable es la del artículo 24 del E.T. en su primer inciso y según el cual, las rentas provenientes de la enajenación a cualquier título de todo tipo de bienes, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación, constituyen ingresos de fuente nacional y por lo tanto están gravados con el impuesto sobre la renta.

En cuanto a las ganancias de capital obtenidas de bienes que al momento de su enajenación se encontraban en el exterior, éstas son consideradas rentas de fuente extranjera que se gravan según los criterios generales fijados para las condiciones reunidas por el beneficiario.

1.8. Rentas de trabajo y provenientes de la prestación de servicios y actividades similares.

Por regla general las rentas laborales y las provenientes de la prestación de servicios personales, profesionales, técnicos o de asistencia técnica o similares, tales como los provenientes de actividades artísticas y de entretenimiento, son considerados rentas de fuente nacional cuando

dichas actividades se desarrollan en el territorio nacional (E.T., art. 24, num.5° a 8°).

No obstante lo anterior y de acuerdo con los criterios generales establecidos para determinar cuándo un ingreso de fuente nacional o extranjera se encuentra sometido a impuesto sobre la renta en Colombia, siempre existe la posibilidad de que rentas provenientes de este tipo de actividades sean gravadas en Colombia aun cuando la actividad se haya desarrollado en el exterior, situación que propicia una doble imposición internacional que sólo sería evitable haciendo uso de los mecanismos establecidos por el DIT o el derecho interno de cada uno de los países involucrados, como en el caso del descuento tributario del régimen colombiano.

Es importante mencionar que en el caso de los servicios técnicos o de asistencia técnica prestados por extranjeros sin residencia ni domicilio en Colombia, en el país o desde el exterior, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del impuesto de renta y remesas del 10%, según lo señalado en el artículo 15 de la Ley 488 de 1998.

2. MECANISMOS INTERNOS PREVISTOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO COLOMBIANO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

Bajo la legislación tributaria interna de varios países, existen mecanismos generales previstos para prevenir la doble imposición, algunos de ellos son los siguientes:

a) Existe el método de la exoneración o exención el cual está definido como el método por el cual el Estado del domicilio o residencia, renuncia

a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, es decir, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero. Puede haber exención total, que se produce cuando el Estado de residencia hace caso omiso de las rentas procedentes del país de origen, exención parcial que consiste en una exención para determinadas rentas o actos gravados para ciertas empresas o sectores de la economía, o exención progresiva que supone que el Estado de residencia tome en cuenta las rentas procedentes del país de la fuente, pero únicamente para calcular el tipo impositivo que corresponde a la renta total. Una vez calculado este tipo impositivo, se aplica el mismo pero solo a las rentas obtenidas en el país de residencia y no a las procedentes del país extranjero o de la fuente.

b) El método del crédito o "*tax credit*" consiste en que el país del domicilio o residencia otorga un crédito en contra del impuesto total a que éste se determina, por concepto del impuesto que ha pagado en el exterior por sus rentas de fuente externa.

El *tax credit* es viable sólo en la hipótesis de un país que acoge el principio jurisdiccional de la renta o del patrimonio mundial.

c) El descuento por impuestos exonerados o "*tax sparring*" permite descontar no sólo los impuestos efectivamente pagados en el exterior sobre rentas de fuente extranjera, sino también aquellos que se habrían pagado de no ser porque gozaban de exención. De esta manera, el beneficio que el país fuente otorga al considerar exentos los ingresos, beneficia efectivamente al contribuyente. Por el contrario, cuando no se aplica este sistema, el país que concede la exención simplemente está renunciando el impuesto, haciendo un sacrificio fiscal, en beneficio del otro país, que sí grava el ingreso, en tanto que el contribuyente no percibe beneficio alguno, pues, al final, su ingreso, exceptuado en un país, resultó gravado en otro.

Son escasos los mecanismos previstos en el régimen tributario colombiano para prevenir la doble imposición internacional.

Dentro de estos mecanismo tenemos en primera medida la cláusula general de exención contemplada en el artículo 233 del estatuto tributario, así.

“Artículo 233. Rentas exentas de personas y entidades extranjeras. Los extranjeros tendrán derecho a las exenciones contempladas en los tratados o convenios internacionales que se encuentran vigentes.

Los agentes diplomáticos y consulares acreditados en Colombia gozarán de las exenciones contempladas en las normas vigentes.”

Como se puede apreciar, la norma transcrita abre la posibilidad para la aplicación directa en el ordenamiento interno de las exenciones contempladas en los tratados de derecho internacional (TDI), para efectos de evitar la doble imposición internacional en materia de impuesto sobre la renta. Es necesario resaltar que para que las mencionadas exenciones sean aplicables, el tratado invocado debe encontrarse vigente y ser aplicable en Colombia según los requisitos legales de orden interno previstos para la incorporación de los TDI.

De acuerdo con la reglamentación vigente (Decreto 187/75), los agentes diplomáticos y consulares cuyo único ingreso provenga del desempeño dentro del país de su cargo, no están sometidos a las obligaciones propias del impuesto sobre la renta, a menos de que tengan ingresos adicionales que sean considerados de fuente nacional por las normas tributarias de carácter general.

Respecto del tratamiento del transporte internacional tenemos lo previsto por los artículos 203 y 256 del estatuto tributario. En el caso del artículo

203 se establece para las sociedades extranjeras o personas naturales no residentes que presten este servicio, una renta líquida especial que somete al impuesto únicamente la porción de la renta que se considera generada en Colombia de acuerdo con las reglas previstas por la misma norma; por otro lado, el artículo 256 establece un descuento tributario que le permite a las empresas colombianas de transporte internacional, descontar del impuesto a cargo un valor proporcional que represente el ingreso obtenido por el desarrollo de sus actividades fuera de Colombia, valor que se determina de acuerdo con las reglas previstas por la misma norma.

El artículo 254 del Estatuto Tributario establece un descuento tributario de carácter general que permite a los contribuyentes nacionales del tributo, descontar los impuestos que hayan pagado en el exterior por rentas de fuente extranjera que también se encuentran sometidas a al impuesto sobre la renta en Colombia según los principios generales antes expuestos. El valor de este descuento se limita al valor del impuesto sobre la renta que el contribuyente ha de pagar en Colombia.

El crédito tributario por impuestos pagados en el exterior o *Tax Credit* es una de las formas de imputación de los impuestos, en donde el país de la residencia reconoce una deducción o crédito por los impuestos pagados en el país de la fuente de las rentas.

Tanto el país de la fuente de la renta, como el país del domicilio del contribuyente, aplican sus impuestos de acuerdo con su legislación interna, pero el país del domicilio reconoce que los impuestos pagados en el extranjero sean descontados de los impuestos que tenga que pagar el contribuyente.

Este descuento tiene limitantes: se restringe el beneficio a contribuyentes nacionales, lo cual ha suscitado críticas de importantes doctrinantes, entre ellos del doctor Juan Rafael Bravo Arteaga, para quien el descuento debe extenderse a los extranjeros; y por otra parte, el monto del descuento examinado no puede sobrepasar el descuento atribuible a la renta de fuente externa en orden a no afectar la tributación de la renta de fuente nacional.

El crédito puede ser directo, esto es que los impuestos pagados en el exterior se descuenten del impuesto a pagar, en forma directa, o indirecta cuando los impuestos pagados en el exterior son reconocidos como un gasto reducible al igual que otros gastos necesarios para la generación de la renta. En Colombia, como ya fue expuesto, opera el crédito directo.

En relación con el descuento tributario otorgado por el Estatuto Tributario, recientemente fue fallada por la Corte Constitucional, en la sentencia C-485 del 4 de mayo de 2000, M.P. José Gregorio Hernández, la demanda de inconstitucionalidad contra lo dispuesto en el primer inciso del artículo 254.

Los actores de la demanda consideraban que la expresión “los contribuyentes nacionales” vulneraba los artículos 13 y 100 de la Constitución Política, puesto que el único factor de distinción que señala la expresión impugnada es la nacionalidad del contribuyente, opción normativa que se encuentra prohibida por la Constitución.

Así mismo observaban que el aparte normativo glosado, además de desconocer abundante jurisprudencia de la Corte Constitucional referente al tema de la igualdad en materia tributaria, contraría los principios de equidad, eficiencia y progresividad en que se funda nuestro sistema tributario (art. 363 C.P.).

Finalmente adujeron que, de acuerdo con el artículo 100 de la Carta, los extranjeros disfrutarán en Colombia de los mismos derechos civiles que se conceden a los colombianos, pero que en la misma disposición se prevé que por razones de orden público, la ley podrá subordinar el ejercicio de estos derechos a condiciones especiales, o negarlos.

La disposición acusada – a juicio de los actores - no contiene ninguna razón de orden público que justifique el trato discriminatorio que se establece entre contribuyentes nacionales y extranjeros.

La Corte Constitucional dentro de sus consideraciones estableció que para fallar, debió hacerlo sobre todo el inciso primero del artículo 254 del E.T., que tiene sentido completo. Argumentó la Corte que “en este caso, el vocablo nacionales, aunque sería el causante de la discriminación alegada, no plasma, de suyo, un mandato de la ley que se pueda comparar con la Constitución, sin integrarlo al conjunto normativo del cual hace parte. Por lo cual, es indispensable que el fallo recaiga sobre todo el inciso primero del artículo 254”.

En esta jurisprudencia el interrogante que debía resolver la Corte Constitucional, en los términos de la demanda, es el de si, cuando el legislador colombiano concede un determinado trato a contribuyentes nacionales, está obligado a extenderlo en los mismo términos a los extranjeros.

Frente a este planteamiento, la Corte estableció en primer término que “el Congreso, así como tiene la competencia para establecer impuestos, tasas y contribuciones, goza de ella para delimitar la cobertura personal y material de las normas que los contemplan. Ello resulta del artículo 150,

numeral 12 de la Constitución, que le confiere la potestad de imponer tributos a nivel nacional, como de los artículos 338 y 363 ibídem.

La Corte consideró que es atribución primordial del Estado colombiano, en ejercicio de su soberanía, la relativa a la fijación de las reglas de juego que, desde el punto de vista tributario, rigen dentro del territorio y se aplican a los extranjeros residentes en el mismo. Estos, al ingresar, las aceptan, como a su vez deben aceptar los colombianos en el exterior aquellas que, en desarrollo de sus respectivos poderes soberanos, impongan los Estados en los que residan o actúen.”

A juicio de la Corte, al hacerlo, el legislador colombiano no vulneró el derecho fundamental, que también tienen los extranjeros en Colombia, a la igualdad, toda vez que, como acontece con la norma acusada, la distinción introducida no equivale a una discriminación sino a la facultad de definir quiénes y en qué condiciones tributan.

“La diferencia entre nacionales y extranjeros, en la hipótesis del artículo acusado, no carece de justificación, ya que Colombia, en la normatividad que establece el impuesto sobre la renta, se limita a estructurar el sistema tributario existente en su territorio y, si decide otorgar un trato benéfico a sus nacionales que ya han pagado por el mismo concepto en el exterior, no está obligado a ampliar la cobertura de aquél a favor de los extranjeros. Corresponde a las legislaciones respectivas considerar la situación tributaria de sus propios nacionales y adoptar, en cuanto a los impuestos que ellos asumen en el territorio correspondiente, las medidas que estimen más eficaces si quieren impedir que tributen doblemente. Para que la ley colombiana tuviera que extender ese trato a los extranjeros residentes, tendría que asegurarse el principio de reciprocidad.

En relación con la violación de los artículos 13 y 100 de la C.N., la Corte considera que “la norma (art.100 C.N.) no es aplicable al caso, pues no estamos frente a un derecho civil reconocido a los nacionales y que, en consecuencia, debieran también disfrutar los extranjeros en Colombia. No hay un derecho de origen constitucional a recibir un trato preferencial en el campo tributario, a no pagar un impuesto o a deducir de su cuantía determinado monto o porcentaje. El derecho correspondiente solamente se deriva de la ley y ésta – ya se vio – es autónoma para enunciar los confines subjetivos del gravamen.

Tampoco ha sido violado en este caso el artículo 13 de la Constitución. No se ha discriminado por causa de la nacionalidad, sino que se ha hecho uso de una atribución legislativa propia de la soberanía.”

Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Corte Constitucional declaró exequible el inciso primero del artículo 254 del Estatuto Tributario.

En relación con lo fallado en esta sentencia, pienso que la Corte no considero un aspecto importante que debía haber sido analizado, y es el referente al hecho de que los extranjeros, a partir de seis meses de residencia continua en el país, empiezan a tributar sobre sus rentas de fuente nacional, y a partir del quinto año o periodo gravable de residencia, estarán obligados tributar sobre su renta de fuente extranjera y sobre su patrimonio poseído en el exterior, por lo tanto, si estos contribuyentes no pueden descontar el impuesto pagado en el exterior, se estará generando una doble tributación que obviamente tiende a desincentivar la migración de personas naturales extranjeras que tengan la expectativa de invertir o trabajar en Colombia.

Pienso que el análisis del tema no es tan fácil como decir simplemente que el Congreso tiene la potestad de conceder los beneficios tributarios a quien determine, ya que una figura como la del descuento tributario no puede ser tratada solamente desde el punto de vista del derecho interno, pues precisamente, para que pueda producir verdaderos efectos como beneficio tributario debería operar a través de convenios con otros países, para así permitir que los contribuyentes extranjeros se beneficien del descuento tributario en Colombia y asegurar el tratamiento recíproco para los colombianos que tributan en el exterior sobre sus rentas de fuente nacional y extranjera.

3. CONSECUENCIAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

3.1. Carga fiscal excesiva e injusta sobre el contribuyente

La doble o múltiple imposición puede llegar a constituirse en confiscatoria y violatoria de la garantía constitucional de la capacidad contributiva (art. 95 num. 9° C.N.), y por lo tanto, en conculcar el derecho de propiedad. Al igual que en el derecho interno, la superposición de gravámenes, en ausencia de coordinación fiscal interna e internacional, puede hacer que no sean viables los proyectos de inversión dentro del país, debido a la excesiva carga tributaria.

3.2. Freno al desarrollo económico y a la inversión extranjera

La doble imposición puede llegar a convertirse en un serio obstáculo a la inversión extranjera en el país, con lo cual se estarán frenando las posibilidades de desarrollo. En concreto, puede desincentivar el flujo de capitales, financiamiento externo, tecnología, etc., debido primordialmente, al lo poco atractivos que son, frente a la inversión

extranjera, los países donde se gravan doblemente las rentas obtenidas por los contribuyente en el exterior, y donde no se les permite, bajo reglas claras y previamente definidas, descontar los impuestos que han sido efectivamente pagados en otro territorio, o donde no se les otorgan exenciones plenas sobre las actividades económicas que han desarrollado.

Hay que considerar el hecho de que en la medida que las aspiraciones del fisco son muy altas, los inversionistas extranjeros elaboran contratos o acuerdos con los inversionistas nacionales con el objeto de trasladar el pago del impuesto local al adquirente del producto o del servicio, mediante cláusulas de asunción de impuestos (llamadas “*gross-up clauses*”) que le permiten al inversionista extranjero recibir la contraprestación pactada en el contrato efectivamente libre de impuesto. Esto se traduce en un mayor costo en la elaboración de los productos en nuestro país y en una posición desventajosa para los inversionistas nacionales que deseen competir en los mercados externos.

3.3. Incremento de la evasión fiscal a nivel internacional

La creciente internacionalización de la economía ha traído consigo incentivos mayores a la evasión y elusión fiscal internacional, que sólo puede ser atacada mediante la colaboración mutua entre los Estados. Por ello, los convenios de doble imposición traen entre sus objetivos el freno a la evasión y –en algunos casos- a la elusión tributaria, por medio de mecanismos de colaboración e intercambio de información fiscal entre las administraciones tributarias, así como una disminución de las cargas fiscales para el inversionista.

La OCDE ha reconocido la importancia de los efectos perjudiciales de la doble tributación para el desarrollo de los intercambios de bienes y

servicios, movimientos de capitales, tecnología y personas, y considera que son tan obvios, que no es necesario insistir en la importancia que tiene la remoción de la doble imposición para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países

CAPITULO III

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y SU UBICACION DENTRO DEL ORDENAMIENTO INTERNO COLOMBIANO

La finalidad de este capítulo es determinar qué son los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), cómo se celebran, bajo que normas se encuentran regulados y cuál es su aplicación dentro del ámbito interno de los países, específicamente en el caso colombiano.

Es importante establecer que los CDI no buscan regular situaciones jurídico tributarias más allá de lo que podría hacerlo la legislación interna, por el contrario, lo que pretenden es limitar en ciertos casos la potestad tributaria de los países para así poder establecer medios de intercambio internacional e inversión económica menos onerosos y por lo tanto, más eficaces.

Veremos cómo en la celebración de este tipo de tratados intervienen los principios generales de derecho internacional público, y así mismo, principios propios de la regulación tributaria internacional. Como, por ejemplo, el principio de no agravación.

1. DEFINICIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION (CDI)

“Los convenios para evitar la doble imposición constituyen acuerdos bilaterales que se aplican con preferencia a las disposiciones de la

legislación interna, modificando el régimen general de no residentes, bien determinando supuestos de no sujeción en virtud del reparto de soberanía tributaria entre los Estados firmantes, o bien reduciendo los tipos impositivos aplicables para determinadas rentas.”⁶

El objeto principal de los CDI es establecer unas reglas de reparto de los impuestos que afecta, delimitando la potestad tributaria de cada estado para una renta determinada o un elemento patrimonial concreto.⁷ El mecanismo esencial de los convenios consiste en atribuir a cada Estado contratante el derecho a gravar determinadas categorías de rentas o elementos patrimoniales, con carácter preferente sobre otro Estado o con exclusión del derecho de éste a someterlas a imposición.

De acuerdo con lo anterior, los CDI no se inmiscuyen en la normatividad interna del Estado que pretenda aplicarlo sino únicamente está destinado a dar paso a la norma nacional o impedir su aplicación. Por lo tanto, cuando se atribuye a uno de los Estados la facultad de gravar una renta o elemento patrimonial que según su legislación no está sometida a imposición, de esa atribución convencional no nace el derecho a gravarla. Los CDI no son, pues, fuente de soberanía fiscal, es decir, no pretenden alterar la legislación propia de cada país, sino limitarla relacionándola con la del otro país interviniente.

Precisamente por la existencia de una colisión entre normas de diferentes ordenamientos jurídicos, se hace necesario establecer en qué ordenamiento tributario debe subsumirse el hecho concreto que da lugar al ejercicio de la potestad tributaria.

⁶ J. De Arespachoga, “Planificación Fiscal Internacional”, ed. Marcial Pons, Pg.92, Madrid, 1996.

⁷ V. González Poveda, “Tratados y Convenios Internacionales”, ed. CISS, Valencia, 1993.

2. CONTENIDO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

De acuerdo con lo anterior, vemos que los convenios para evitar la doble tributación sirven para delimitar el alcance de la potestad tributaria de los Estados. Esto se hace a través de un reparto de las materias imponibles entre los dos países, previéndose el derecho de tributación de forma exclusiva por parte de uno de los Estados contratantes, en algunos casos, o de forma compartida, en otros casos. Los convenios contienen normas contra la no discriminación entre nacionales y extranjeros y mecanismos de resolución de controversias a través de un procedimiento amistoso entre los Estados. Estos convenios regulan de igual forma la cooperación internacional entre las dos administraciones tributarias, con el fin de combatir la evasión y el fraude fiscal.

Uno de los aspectos más sobresalientes de los convenios radica en la posibilidad de obtener cláusulas de reconocimiento de los incentivos tributarios otorgados por el país receptor de la inversión extranjera, lo cual se traduce en una modalidad de subsidio indirecto por parte de los gobiernos extranjeros a sus nacionales inversionistas, en aras del desarrollo económico del país, pues de no estipularse el mecanismo mencionado, el fisco extranjero tendría derecho a incluir el monto de los ingresos beneficiados por el incentivo fiscal dentro de la renta gravable del contribuyente que realiza la inversión en determinado país, en virtud del sistema de renta mundial que impera en la mayoría de los países desarrollados.

Es decir, a manera de ejemplo, si a un colombiano se le otorgara un beneficio tributario en el exterior, esto aumentaría su renta, y si no estipularse lo anteriormente descrito, dicho beneficio sería gravado en Colombia basándose en el sistema de renta mundial.

3. PRINCIPIO DE NO AGRAVACION

Para determinar si las personas sujetas a los CDI vigentes en un determinado país pueden estar sometidas a una imposición más onerosa que a la que están sometidas las personas naturales o jurídicas con actividades en el país excluidas del ámbito de aplicación de un CDI debemos determinar la aplicación del “principio de no agravación”. Según este principio un CDI no puede hacer más gravosa la situación del contribuyente que aquella prevista en la legislación nacional. Tiene su esencia en el respeto a la igualdad de las condiciones entre los residentes de un Estado a la luz de la ley tributaria de éste.

Internacionalmente se ha reconocido de forma prácticamente unánime que los CDI no pueden, por sí mismos, constituir derechos de imposición a los Estados contratantes que no encuentren asidero en la ley nacional de los Estados. En tal sentido, el CDI no puede, en modo alguno, desmejorar la condición del contribuyente tal como se encuentra prevista en la legislación de los Estados signatarios del CDI.

En palabras del reconocido tratadista alemán Ottmar Buhler⁸ “constituye una finalidad de los tratados de doble imposición limitar las pretensiones fiscales de los Estados titulares de las mismas o suprimirlas totalmente, no ampliarlas o crear nuevas. Esto hay que entenderlo en el sentido de que en un tratado de doble imposición no pueden establecerse nuevas pretensiones”.

Los CDI se consideran el marco dentro del cual pueden los Estados ejercer su potestad tributaria, en la medida que ellos los autoricen, e

⁸ BUHLER, Ottmar, “Principios de Derecho Internacional Tributario”, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pp.82-83.

imponen obligaciones con una finalidad primaria que es evitar la doble imposición jurídica.

En palabras de los tratadistas franceses Guy Gest y Gilbert Tixier, “Frecuentemente se le reconoce un estatuto de principio de costumbre internacional o de preservación de las ventajas del derecho interno o aún de no agravación, a aquel postulado según el cual, un convenio tributario no podrá tener como efecto el de agravar la situación del contribuyente con respecto a la situación ya existente al serle aplicado el derecho interno en sí mismo considerado.”⁹

En virtud de este principio de no agravación también se entiende que cuando los CDI no acierten a eliminar totalmente la doble imposición internacional o cuando la carga fiscal global establecida por éstos sean superiores a la derivada de aplicar la normativa interna, el contribuyente puede optar por aplicar el régimen fiscal general de los Estados signatarios como si no existiere el tratado.¹⁰

Internacionalmente se ha reconocido en la mayoría de países del mundo que los CDI no consagran derechos de imposición a los Estados contratantes. El principio de no agravación se formula como una garantía al contribuyente de que su situación no empeorará con la aplicación del convenio.

La violación del principio de no agravación violentaría la salvaguarda de no discriminación tributaria prevista en los CDI, pues se crearían tipos especiales de rentas para los residentes de un país con el cual se tiene un CDI, mientras que a los nacionales no se les gravaría por idéntica

⁹ GEST, Guy y TIXIER, Gilbert, “Droit fiscal international, Presse Universitaires de France”, Paris, 1985, p.66. Traducido y citado por Ronald Evans.

¹⁰ EVANS, Ronald, “Régimen Jurídico de la doble tributación Internacional”, Ed. Mc Graw Hill, Colombia, p.50.

disposición. Por esto, es incorrecto aplicar tipos impositivos no previstos en la legislación interna de los Estados ni pretender crear nuevos subtipos de rentas no previstos en la legislación nacional bajo esta categoría.

Este principio tiene incidencia en la preservación de las ventajas o beneficios fiscales previstos en la legislación interna de los Estados contratantes del convenio. También el principio impone criterios de interpretación en la aplicación del convenio a situaciones determinadas. Hay que tener en cuenta la formulación de los propios convenios.

En muchas disposiciones se limita el derecho a gravar una determinada renta utilizando la palabra “podrá”, lo cual indica no una obligación sino una facultad del Estado de gravar dicha renta, si así lo dispone su legislación interna.

Las definiciones de los CDI deben tener un correlativo en la ley interna de los Estados. Estas definiciones se formulan en términos amplios, sin que signifique esto que los convenios puedan ampliar las definiciones domésticas de los Estados. Se recomienda por ello que se determine la compatibilidad de los CDI con la legislación interna sobre impuesto sobre la renta, con miras a buscar una mejor armonización entre ambas con el objeto de resolver los conflictos interpretativos que aquí se describen.

Se podría así introducir reformas a las definiciones internas de determinadas rentas con el objeto de preservar determinados impuestos que por problemas de simetría entre lo dispuesto en el CDI y la ley interna pueden dichas rentas verse eximidas de imposición si se le somete al régimen general previsto para los beneficios empresariales.

4. INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

En teoría, son pocos los problemas que se presentan en relación con la interpretación de los tratados relativos a la doble imposición internacional, ya que al estar éstos constituidos por normas jurídicas internacionales fundamentadas en el acuerdo entre los Estados soberanos, que actúan en un plano de igualdad dentro de la sociedad internacional, deben aplicarse métodos de interpretación de origen internacional, es decir, los métodos contemplados en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena.

Los CDI, como especie dentro del género de los tratados internacionales, deben interpretarse, en consecuencia, de acuerdo con los criterios fijados para la Convención de Viena para el derecho de los tratados del 23 de mayo de 1969, en sus artículos sobre interpretación de los acuerdos internacionales.

José María Tovillas¹¹ al explicar los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena, sostiene que el artículo 31 se ha adherido al “criterio objetivo” según el cual “el texto del tratado parece como expresión auténtica de la voluntad de las partes, haciéndose relevancia en la primacía del mismo para la interpretación, aunque admite en cierto grado la prueba extrínseca de las intenciones de las partes y de los objetivos y fines del tratado”.

La interpretación de los tratados es una operación intelectual que consiste en determinar el sentido del tratado, precisar su alcance y esclarecer sus puntos oscuros o ambiguos. De conformidad con los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena, en la interpretación de un tratado deben tenerse en

¹¹ TOVILLAS, José María, Revista Latinoamericana de derecho tributario, diciembre, 1996.

cuenta estos factores: a) la buena fe; b) el sentido corriente de los términos del tratado; c) el contexto, objeto y fin del tratado; d) la interpretación auténtica explícita del tratado; e) el recurso a los trabajos preparatorios; y f) la búsqueda del efecto útil del tratado. Además debe tomarse en consideración: a) los acuerdos en que las partes interpreten auténticamente el tratado; b) la interpretación por conducta ulterior de las partes; y c) toda otra norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

Hay que tener presente que el contexto del tratado incluye el texto, el preámbulo y los anexos. Prevalece en derecho de los tratados el método textual complementado con el teleológico o funcional, y ello indica que se otorga valor primordial al texto del tratado y al objeto y al objeto y fin de este en su conjunto. El tratado debe ser interpretado de buena fe, teniendo en cuenta el sentido corriente de sus términos, el contexto, y considerando su objeto y fin.¹²

El artículo 32 de la Convención enuncia como simples medios de interpretación complementarios los trabajos preparatorios de un tratado y las circunstancias de su celebración. Estos medios de interpretación tienen carácter complementario y, por lo tanto, no son autónomos ni integrados en la regla general del artículo 31 y únicamente podrán ser utilizados con el fin de:

- Confirmar el sentido resultante de la aplicación de la regla general de interpretación, o
- Determinar el sentido cuando la interpretación efectuada de conformidad con la regla general deje el sentido ambiguo u oscuro, o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

¹² Moyano Bonilla, César, "La interpretación de los tratados internacionales", Montevideo, 1985.

El artículo 33 está ideado para resolver los problemas de interpretación de los tratados autenticados en dos o más idiomas.

5. LA FINALIDAD DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

Existe consenso en que los tratados para evitar la doble tributación determinan un reparto de las diversas materias imponibles, estableciendo específicamente respecto a cada renta, cuál de los Estados tiene la facultad, bien de forma exclusiva, prioritaria o compartida, de ejercer el derecho previsto en el ordenamiento interno de gravar un enriquecimiento dado, pudiendo el convenio establecer límites a determinada imposición, con miras a evitar la doble imposición y facilitar la movilización de bienes y capitales entre los dos Estados.

De manera que el principio general es que los convenios tributarios limitan los poderes de tributación de los Estados evitando que una misma renta sea objeto de doble o múltiple imposición.

Estos principios son explicados por el autor español José María Tovillas de la siguiente manera:

“Mediante acuerdo internacional, los estados pueden expresar su voluntad de limitar su propia soberanía tributaria mediante un reparto de la potestad tributaria de gravamen sobre cada categoría de rentas y de bienes. Dicha voluntad, expresada a través de un convenio de doble imposición, obliga a los dos Estados firmantes a respetar el contenido de las disposiciones y otorga el derecho a los particulares de reclamar la aplicación de las cláusulas. La limitación de la potestad tributaria de los Estados destinada a evitar la doble imposición jurídica internacional vendrá articulada a través de dos mecanismos. Por un lado, se evita la superposición de las soberanías tributarias, se elimina el conflicto positivo

de soberanías tributarias de los dos Estados contratantes mediante el acuerdo de éstos de conceder la capacidad de gravamen exclusiva de unas determinadas categorías de rentas o de bienes a uno de ellos exclusivamente. Correlativamente el otro Estado renuncia a gravar esas categorías de rentas o bienes.”¹³

De manera que los CDI buscan a través de la asignación de rentas entre los dos Estados contratantes y de mecanismo específicos para evitar la doble imposición, facilitar el intercambio de bienes y de tecnología entre los países. Mediante los tratados se busca dotar de beneficios o ventajas tributarias a los contribuyentes, por cuanto los convenios no tienen por objeto el aumento de las cargas tributarias.

6. ALCANCE DE LA SUPREMACIA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION (CDI) SOBRE LA LEY INTERNA

Es un principio constitucional ampliamente reconocido, que en caso de conflicto entre las disposiciones de una ley con un tratado internacional, priman las disposiciones establecidas en el tratado bien (i) por considerar que el CDI es una ley especial entre los Estados signatarios y por ende de aplicación preferencial en el ámbito material que los regula (ii) bien por considerarse en un rango jerárquico superior al de las leyes ordinarias, siempre y cuando la Constitución de los Estados así lo reconozca o las normas internas establezcan una prioridad especial en el ámbito de lo tributario.

El principio de supremacía de los tratados no constituye un principio de aceptación universal sino que debe verse en cada caso y sistema

¹³ Tovillas, Jose María, “Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE 1992”, pg. 91, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.

constitucional concreto. A manera de ilustración, en el derecho comparado encontramos la Constitución de los Países Bajos cuyo artículo 94 exige a los órganos jurisdiccionales darle prioridad a las disposiciones contenidas en un tratado por encima de cualquier ley anterior o posterior a la promulgación del tratado. Por el contrario, en Inglaterra, Estados Unidos, México y Colombia los tratados tienen igual rango que la ley ordinaria.

Dentro del derecho constitucional colombiano se han establecido unos pasos que garantizan la formación plena de la voluntad del Estado, manifestada por las tres ramas del poder público, que son expresión de la voluntad del Estado para comprometerse a nivel internacional. Por tanto, la voluntad de celebrar un tratado se expresa en primer término, en la iniciativa y la negociación por parte del Presidente de la República como jefe de Estado y director de las relaciones internacionales; en segundo término, el Congreso Nacional según el artículo 150 numeral 16 de la Constitución Política tiene la función de aprobar o improbar los tratados que el gobierno celebre con otros Estados o con entidades de derecho internacional. Por medio de dichos tratados podrá el Estado, sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, transferir parcialmente determinadas atribuciones a organismos internacionales, que tengan por objeto promover o consolidar la integración económica con otros Estados, y en tercer término, en la revisión automática por parte de la Corte Constitucional que, según el artículo 241 numeral 10 de la Constitución, decide definitivamente sobre la exequibilidad de los tratados internacionales y de las leyes que los aprueben, cualquier ciudadano puede intervenir para defender o impugnar su constitucionalidad. Si la Corte los declara constitucionales, el gobierno podrá efectuar el canje de notas; en caso contrario no serán ratificados. Con posterioridad vendrán la ratificación, el canje de instrumentos y demás formalidades a través de las cuales el tratado es perfeccionado, y por ende, puesto en vigencia.

Como lo ha determinado la jurisprudencia colombiana:

“Como acto complejo que es, el tratado internacional se concluye después de haber sido objeto de un procedimiento igualmente complejo. De él puede decirse, al igual que en derecho interno se ha dicho de la ley, que es un acto jurídico formal, esto es, sujeto a procedimientos, es decir, que se perfecciona mediante el empleo de un determinado procedimiento regulado por la Constitución y la ley del Estado, o por el uso. El procedimiento tradicional para la conclusión de los tratados, aplicado en principio a los tratados bilaterales, comprende la negociación, por parte del ejecutivo, la firma por plenipotenciarios, la ratificación y el canje de ratificaciones. En los Estados de derecho modernos la aprobación del tratado se encomienda al órgano legislativo; posteriormente viene la ratificación, que es un acto soberano del ejecutivo. En cuanto a la ratificación o a la adhesión, su régimen jurídico se inspira en un principio fundamental : la autoridad competente se determina por el derecho público interno del Estado interesado. La práctica internacional contemporánea es muy clara a este respecto, y los propios tratados multilaterales, con leves diferencias de forma, afirman el principio de que la ratificación se realizará de acuerdo con los procedimientos constitucionales vigentes en cada uno de los Estados signatarios.

En el caso de Colombia el procedimiento establecido prevé la ratificación por parte del Gobierno Nacional, por ser el órgano estatal previsto del llamado “*treaty making power*”. La ratificación es pues un acto soberano y discrecional del Presidente de la República como jefe del Estado y director de las relaciones internacionales”. (C.Const. S. Plena, Sent. C-276, jul. 22/93. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa).

Una vez perfeccionado, el tratado internacional establece, por definición, una regla de conducta obligatoria para los Estados signatarios, plasmada en el principio *pacta sunt servanda* , que es un principio de seguridad, de justicia y de moral internacionales. Este principio ha sido reconocido por toda la comunidad internacional contemporánea.

El carácter obligatorio de los tratados ya perfeccionados y puestos en vigencia, para los Estados que son parte ellos, es pues, incuestionable a la luz de los principios de derecho internacional.

El equilibrio jurídico internacional parte del supuesto de que los órdenes internos de los Estados no son absolutos, ya que así como existe un interés general en el seno de cada uno de ellos, igualmente hay un interés general internacional, fundado en el bien común universal. Es este interés el que busca realizarse mediante los pactos o tratados que se celebran en virtud del ejercicio de la soberanía, como atributo propio de cada uno de los Estados; el compromiso internacional es, así, un acto de soberanía del Estado que se vincula, es decir, se trata de la expresión de la voluntad independiente de cada Estado que pretende comprometerse como ente jurídico en el plano internacional.

Las normas de la Constitución colombiana que regulan el ámbito de las relaciones exteriores pueden ser clasificadas en tres diferentes grupos, las normas relativas a las relaciones internacionales del país, las normas sobre el proceso de formación de los tratados en general y las normas que propenden por la internacionalización de las relaciones políticas y la integración económica. Son las siguientes:

“Art. 9º.- Las relaciones exteriores del Estado se fundamentan en la soberanía nacional, en el respeto a la autodeterminación de los pueblos y en el reconocimiento de los principios del derecho internacional aceptados por Colombia.

De igual manera, la política exterior de Colombia se orientará hacia la integración latinoamericana y del Caribe.

“Art. 150.- Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

16. Aprobar o improbar los tratados que el Gobierno celebre con otros Estados o con entidades de derecho internacional. Por medio de dichos tratados podrá el Estado, sobre bases de equidad, reciprocidad y

conveniencia nacional, transferir parcialmente determinadas atribuciones a organismo internacionales, que tengan por objeto promover o consolidar la integración económica con otros Estados.

“Art. 226.- El Estado promoverá la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional.

“Art. 227.- El Estado promoverá la integración económica, social y política con las demás naciones y especialmente, con los países de América Latina y del Caribe mediante la celebración de tratados que sobre bases de equidad, igualdad y reciprocidad, creen organismos supranacionales, inclusive para conformar una comunidad latinoamericana de naciones. La ley podrá establecer elecciones directas para la Constitución del parlamento andino y del parlamento latinoamericano”.

En desarrollo de lo preceptuado en las anteriores normas, vemos cómo dentro del ordenamiento jurídico colombiano se le otorga carácter obligatorio a los principios de derecho internacional adoptados y ratificados por el país, de manera general. La jurisprudencia nacional se ha inclinado por reconocer la preeminencia de las normas contenidas en tratados y convenios vigentes, aprobados por el Congreso y declarados constitucionales por la Corte.

“El artículo 26 de la Convención de Viena que fue codificado y aceptado por la unanimidad de los Estados signatarios, dispone: Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe. De esta manera, establece la convención el principio de la buena fe para la ejecución de los tratados, por parte de los Estados que se comprometen a través de ellos. El deber de cumplir las obligaciones de buena fe está, además, enunciado en el artículo 2º, parágrafo 2º de la Carta de la ONU.

Sobre la justificación del principio de la fuerza obligatoria de los tratados, se han dado diversas teorías, tanto de índole jurídica como política. Algunos autores se apoyan en la voluntad de las partes contratantes (teoría alemana de la autolimitación y de la voluntad colectiva de los Estados); se asimila a lo que ocurre en el campo del derecho privado con los contratos, que una vez perfeccionados, como se sabe obligan a las partes y no pueden quebrantarse de manera unilateral, lo cual constituiría su violación. Otros se fundan en una regla jurídica preexistente: la regla *pacta sunt servanda*. Cabe preguntarse si es posible que exista un fundamento puramente jurídico al carácter obligatorio de los tratados. Importantes autores contemporáneos fundan la validez de los tratados en consideraciones de índole moral, o en el derecho objetivo, o en las necesidades de la vida política o, en fin, en las exigencias de la vida internacional; es decir, en razones que podrían calificarse de extrajurídicas.

El carácter obligatorio de los tratados ya perfeccionados y puestos en vigencia, para los Estados que son parte de ellos, es pues, incuestionable a la luz de los principios del derecho internacional". (C.Const., S. Plena, Sent. C-276, jul. 22/93. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa).

Por su parte, el Estatuto Tributario también reconoce alguna primacía de las normas de derecho internacional. Tal es el caso de los siguientes artículos:

"Art. 233.- Los extranjeros tendrán derecho a las exenciones contempladas en los tratados o convenios internacionales que se encuentran vigentes.

Los agentes diplomáticos y consulares acreditados en Colombia gozarán de las exenciones contempladas en las normas vigentes.

“Art. 20.- Salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del impuestos sobre la renta y complementarios, las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación a su renta y ganancia ocasional de fuente nacional.

Para tales efectos, se aplica el régimen señalado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tengan restricciones expresas.

Art. 319.- Salvo las exoneraciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales obtenidas en Colombia, causa el impuesto complementario de remesas, cualquiera que sea el beneficiario de la renta o de la ganancia ocasional o el beneficiario de la renta o de la ganancia ocasional o el beneficiario de la transferencia”.

Como se mencionó anteriormente, la importancia de la celebración de los CDI radica en el hecho de buscar mecanismos tendientes al desarrollo económico de los países incentivando la inversión extranjera a través de mecanismos jurídicos en los cuáles el país cede parte de su potestad tributaria, dando aplicación a los convenios por el celebrados y ratificados y a los principios internacionales de derecho tributario.

Muchas veces se piensa que la primacía de los CDI se traduce en la posibilidad de que los tratados *per se* puedan conferir derechos a los Estados de gravar determinada renta. El consenso internacional indica que ésta no es la interpretación adecuada, pues el convenio sólo delimita la esfera de actuación de la potestad tributaria de los Estados y cuándo y hasta dónde pueden éstos gravar los enriquecimientos que se originen en su territorio, de acuerdo con su legislación interna. El CDI busca eliminar las barreras tributarias entre los Estados estableciendo mecanismos que

eviten una doble imposición de la renta, así como otorgar beneficios e incentivos fiscales no previstos en las leyes internas de los Estados contratantes. No se busca, por tanto, en modo alguno, desmejorar la situación que el inversionista tiene a la luz de las disposiciones internas de los Estados.¹⁴

La doctrina internacional se manifiesta contraria a considerar que los CDI puedan generar el cobro de mayores impuestos o que éstos puedan ser creados a través de ellos, dado el carácter convencional del CDI. El argumento se basa en el hecho de que el principio de legalidad en materia tributaria sólo se vería adecuadamente satisfecho por medio de la promulgación de una ley en sentido material y sustantivo, es decir, aquella dictada por el Congreso de la República según el procedimiento establecido. En Colombia, el principio de legalidad se ha plasmado de la siguiente manera:

“Art. 338.- En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos...”

De manera que la formulación de tributos por vía de tratados internacionales no parece adecuarse a la garantía de la reserva legal prevista para la formulación de impuestos según el procedimiento constitucional preceptuado para la puesta en vigor de un tratado.

Vemos entonces, que los Convenios Internacionales para evitar la Doble Tributación (CDI) buscan, a través de los principios derecho internacional público y de los procedimientos generales para la aprobación de tratados,

¹⁴ Williams, David, Ponencia General, International Fiscal Association IFA, 1998.

determinar políticas claras de negociación a través de las cuales los Estados establecen ciertos límites a su competencia tributaria frente a sus contribuyentes nacionales y extranjeros, sean estos residentes o no residentes.

De acuerdo con lo mencionado anteriormente, los CDI no constituyen un mecanismo idóneo para establecer impuestos o nuevos gravámenes, por el contrario, a través de su negociación se pretende determinar ciertos ámbitos dentro de los cuales pueda ser ejercida la potestad tributaria por parte de un Estado, sin que haya colisión con las normas tributarias de otro Estado que pretenda imponer un impuesto a un mismo hecho gravable.

CAPITULO IV

LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL MARCO COLOMBIANO Y LA POLÍTICA ACTUAL EN MATERIA DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

Como se mencionó anteriormente, la internacionalización del comercio indudablemente ha originado replanteamientos en conceptos que se consideraban anteriormente de carácter exclusivamente interno, como es el caso de los aspectos fiscales.

Con el ánimo de armonizar la política externa e interna bajo un objetivo común, cual es el de conseguir un mejoramiento de la economía y por ende un mayor bienestar para los ciudadanos, los sistemas fiscales de cada país han sufrido algunas modificaciones y se ha recurrido a los tratados fiscales internacionales como un mecanismo de armonización y adecuación para hacer más atractivos a los capitales extranjeros su ubicación en los países.

Hay quienes consideran que el aspecto fiscal y concretamente el tributario no es determinante para una mayor o menor inversión extranjera en los países en desarrollo, ya que éste no es el aspecto que incide primordialmente en la decisión del inversionista de invertir o no.

Sin embargo, sea el aspecto tributario un factor determinante o no en la decisión de invertir, sí tiene influencia dentro del conjunto de condiciones que son examinadas por los inversionistas. Y así mismo, en el cumplimiento del objetivo de armonizar la política económica de los países. Los tratados fiscales han sido un elemento importante en la facilitación del comercio internacional y la inversión, reduciendo las barreras fiscales al flujo internacional de bienes y servicios.

El consenso internacional alrededor de los tratados de tributación ha sido el resultado de más de 60 años de esfuerzos multilaterales empezando por la liga de naciones en los años 20 y 30, la cual más tarde se convertiría en las Naciones Unidas, una de cuyas organizaciones, la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo, elaboró por medio del Comité de Asuntos Fiscales un modelo de tratado fiscal en el año de 1963, el cual fue revisado posteriormente en el año de 1977. Este Modelo se ha convertido en el de mayor aplicación a través de los años, a pesar de la existencia de otros modelos como el de las Naciones Unidas y el de la Comunidad Andina, entre otros.

1. LOS PRINCIPALES MODELOS DE CONVENIO

Los antecedentes históricos de los CDI, se encuentran íntimamente vinculados al desarrollo de los llamados Convenios Modelos o Convenios Tipo realizados por organizaciones internacionales dedicadas al estudio de la materia. Es por esta razón que cualquier análisis que se haga de las técnicas y de los mecanismos previstos en los CDI debe partir, ineludiblemente, del estudio de estos Convenios Tipo así como de la doctrina emanada de organizaciones internacionales en complemento de los mismos, bien sea a través de los comentarios que realizan a los modelos o mediante estudios particulares efectuados por grupos de expertos.

En un primer momento la Sociedad de Naciones tuvo en mente la adopción de convenios multilaterales para evitar la doble tributación, pero las diferencias considerables en el desarrollo económico, social y político, junto con la diversidad de sistemas tributarios existentes entre los países, hicieron que esta idea no se concretara en el tiempo.¹⁵ No obstante, los países buscan cierto grado de uniformidad al momento de celebrar convenios de esta naturaleza y el uso generalizado del Modelo OCDE y de su variante, el Modelo ONU, ha llevado a una red mundial de CDI bastante uniforme.¹⁶

Los países que conforman la Organización Económica para el Desarrollo (OCDE), la mayoría de ellos desarrollados, disponen de un Modelo de Convenio que, ha sido el Modelo que se ha logrado imponer (con algunas variantes importantes) en la negociación de acuerdos tributarios. En este

¹⁵ Calle Saiz, Ricardo, "Hacia Convenios Multilaterales para evitar la doble imposición internacional", en Estudios de doble imposición internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pg.78.

¹⁶ World Association of Lawyers, pg.41

Modelo encontramos la estructura básica de prácticamente todos los acuerdos internacionales en la materia.

La Organización de las Naciones Unidas, partiendo de la base del Modelo OCDE de 1963, también formuló un Modelo que pudiera servir de base para las negociaciones entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, vistos los diversos objetivos que ambos tipos de países pueden tener en mente al negociar un CDI. En efecto, para los países en vías de desarrollo, el convenio representa un instrumento importante para la atracción de capitales y tecnologías y, en general, de la inversión extranjera; mientras que para los países desarrollados, se busca aliviar lo que consideran un gravamen excesivo sobre las rentas de sus inversiones en el exterior, así como asegurarse de que sus residentes no sean objeto de discriminación en el exterior.¹⁷

Por su parte, los países latinoamericanos han formulado también un Modelo en apoyo de su postura de defensa del principio de territorialidad, a través del Modelo del Pacto Andino, esbozado en el Convenio tipo aprobado en 1971 por la Decisión 40 de la Comisión de la Comunidad Andina, para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio entre los países miembros del Pacto y a través de otro formulado en el seno de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALADI).

1.1. El Modelo de la OCDE

Cuando el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) adoptó su primera recomendación relativa a la doble imposición, el 25 de febrero de 1955, ya se habían logrado importantes

¹⁷ Fernández Pérez, José, "Estudios de doble Imposición internacional", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pg.112.

avances en la lucha para combatir el problema de la doble tributación internacional.

En 1956, la OCDE creó el Comité Fiscal con el objetivo de establecer un Proyecto de Convenio que resolviera de forma eficaz los problemas de doble imposición entre los países Miembros de la OCDE, y que fuera aceptable para todos los países que lo conformaban. El Comité Fiscal partió de la base del Modelo de Londres de 1946, haciendo una revisión pormenorizada de los convenios bilaterales negociados hasta la fecha por los países miembros que siguieron ese modelo. Desde 1958 a 1961, el Comité Fiscal preparó informes previos, antes de someter a consideración en 1963 su informe final, titulado “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y sobre el Patrimonio”. El 30 de julio de 1963, el Consejo de la OCDE adoptó una recomendación sobre la eliminación de la doble imposición e hizo un llamado a los países miembros para que siguieran el Proyecto de Convenio cuando concluyeran o revisaran sus convenios bilaterales.

Este Modelo se conoció como “Modelo de la OCDE de 1963”. Desde 1963 el Convenio Modelo de la OCDE ha tenido una gran influencia en la negociación, aplicación e interpretación de los convenios fiscales, tanto en el seno de los países miembros como de países ajenos a la organización. El Comité Fiscal de la OCDE había previsto, al presentar su informe en 1963, la posibilidad de que el Proyecto de Convenio fuera revisado en un momento posterior tras nuevos estudios. La revisión del Modelo se hizo necesaria dada la experiencia adquirida por los países miembros en la negociación y aplicación de sus CDI, así como por los cambios que se dieron en los sistemas fiscales de los países miembros y el aumento de las relaciones fiscales internacionales.¹⁸

El proceso de globalización y liberalización de las economías de los miembros de la OCDE también se aceleró en los 80. Consecuentemente, el comité de Asuntos Fiscales siguió estudiando y examinando el Modelo después de 1977 como parte de su programa de trabajo, lo cual condujo en definitiva a que en 1991, reconociendo que la revisión del Convenio Modelo y de sus comentarios se había convertido en un proceso continuo, el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Convenio Modelo “dinámico” que permitiera actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin la necesidad de una revisión exhaustiva de todo el articulado del Modelo.

Por ello, en 1992 se publicó una versión revisada del Convenio Modelo que tuviera en cuenta el trabajo realizado desde 1977, incorporando muchas de las recomendaciones recogidas en los informes elaborados con anterioridad. Así mismo, más recientemente, el Comité decidió abrir el proceso de revisión a los comentarios y sugerencias que pudieran realizar los países no miembros, otras organizaciones internacionales y otras partes interesadas.

1.1.1. Elementos principales del Convenio Modelo de la OCDE

El Modelo de la OCDE describe en primer término su ámbito de aplicación (capítulo I) y define algunos términos y expresiones (capítulo II). La parte principal consiste en los capítulos III al V, que establecen en qué medida cada uno de los dos Estados contratantes están autorizados para gravar la renta y el patrimonio y cómo ha de eliminarse la doble imposición jurídica. Siguen las Disposiciones Especiales (capítulo VI) y las Disposiciones Finales (entrada en vigor y denuncia, capítulo VII).

¹⁸ OCDE, Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio, Pg.I-2

Para eliminar la doble imposición, el Convenio establece dos mecanismos específicos. En primer lugar, los artículos 6 a 21 determinan los respectivos derechos de imposición por parte del Estado de la fuente y del Estado de la residencia, respecto de las diferentes categorías de renta, y el artículo 22 hace lo mismo en relación con el patrimonio. Para determinadas categorías de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. El otro Estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose así la doble imposición. En general, este derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de la residencia. En el caso de otras categorías de renta y de patrimonio, el derecho de imposición no es exclusivo.

Así por ejemplo, en el caso de los dividendos e intereses, si bien ambos Estados tienen derecho de imposición, se limita el impuesto exigible por el Estado de la fuente a un tope hasta el cual puede llegar la legislación interna de los Estados. En segundo lugar, en la medida en que tales disposiciones confieren al Estado de la fuente un derecho de imposición (total o limitado), el Estado de la residencia deberá adoptar alguno de los métodos previstos en el acuerdo para evitar un doble gravamen (artículos 23 A y 23 B). El Convenio deja a los Estados contratantes la elección entre dos métodos, el de exención y el de imputación.¹⁹

Los comentarios al Modelo de la OCDE explican en detalle cuáles son las rentas específicamente asignadas al país de la fuente, al país de la residencia y aquellos casos donde el derecho ha sido compartido:

20. Las rentas y el patrimonio pueden clasificarse en tres categorías según el régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación:

¹⁹ OCDE, Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio, Pg. I-6

rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o, situación

rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente, y

rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.

21. Las categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación son las siguientes:

Rendimientos de bienes inmuebles situados en dicho Estado (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas y forestales), ganancias de capital derivadas de la enajenación de dichos bienes, y patrimonio que representan (artículo 6, 13 y 22);

beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente, y patrimonio representado por los bienes muebles que formen parte del activo de dicho establecimiento permanente (artículo 7, 13 y 22) se hace una excepción, sin embargo, si el establecimiento permanente se dedica al transporte marítimo internacional, el transporte por aguas interiores o el transporte aéreo internacional;

rendimientos de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona (artículo 17);

rendimientos de los servicios personales independientes imputables a una base fija situada en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de dicha base fija y patrimonio representado por los bienes muebles pertenecientes a la misma (artículo 14, 13 y 22);

remuneraciones por razón de un empleo en el sector privado realizado en dicho Estado, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un periodo que no exceda de ciento ochenta y tres días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el periodo impositivo relevante y se cumplan ciertas condiciones; y remuneraciones de un empleo a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, o a bordo de una embarcación si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en dicho Estado (artículo 15);

remuneraciones y pensiones pagadas por razón de un empleo en el sector público, bajo ciertas condiciones (artículo 19).

22. Las siguientes categorías de renta pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente:

dividendos: en el caso de que la participación que genera los dividendos no está efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o una base fija situados en el Estado de la fuente, ese estado debe limitar su gravamen al 5 por 100 del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, y al 15 por 100 de su importe en otros casos (artículo 10);

intereses: en las mismas condiciones que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10 por 100 del importe bruto de los intereses, tratándose de intereses que no excedan del importe normal de mercado (artículo 11).

23. Las restantes categorías de renta o patrimonio no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación; como regla general,

sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del contribuyente. Esto es válido, por ejemplo, para las regalías (artículo 12), las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios (artículo 13), las pensiones del sector privado (artículo 18), las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o formación práctica (artículo 20), el patrimonio representado por acciones y otros valores mobiliarios (artículo 22). Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, las ganancias derivadas de la enajenación de dichos buques, embarcaciones o aeronaves, solo pueden someterse a imposición en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (artículo 8, 13 y 22). Los beneficios empresariales y las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes no imputables a un establecimiento permanente o a una base fija en el Estado de la fuente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia (artículos 7 y 14).

24. Si un contribuyente residente de un Estado contratante obtiene rentas de fuentes situadas en el otro Estado contratante o posee elementos patrimoniales situados en ese otro Estado, que de acuerdo con el Convenio sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia, no se plantea problema de doble imposición, ya que el Estado de la fuente o situación deberá renunciar al gravamen de dichas rentas o patrimonio.

25. Si por el contrario, de acuerdo con el Convenio, las rentas o elementos patrimoniales pueden someterse a imposición, de forma limitada o ilimitada, en el Estado de la fuente o situación, el Estado de la residencia estará obligado a eliminar la doble imposición mediante uno de los siguientes métodos:

Método de exención: las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de la residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente;

Método de imputación: las rentas o elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación también se someten a gravamen en el Estado de la residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente o situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de la residencia respecto de tales rentas o elementos patrimoniales.²⁰

1.1.2. Disposiciones Especiales

El Modelo de Convenio de la OCDE contiene también diversas disposiciones especiales referidas a los siguientes aspectos:

La eliminación de la discriminación fiscal en determinadas circunstancias (artículo 24);

El establecimiento de un procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición y resolver conflictos de interpretación del Convenio (artículo 25);

-El intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados contratantes (artículo 26);

²⁰ OCDE, Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio, Pg.1-6-1-9

-Tratamiento fiscal de los agentes diplomáticos y los funcionarios consulares con arreglo al derecho internacional (artículo 27);

- La extensión territorial del Convenio (artículo 28).²¹

1.2. El Modelo ONU

Los países en vía de desarrollo siempre manifestaron su oposición a la utilización del Modelo de la OCDE sobre la base de su inclinada preferencia a otorgar derechos de imposición al país de la residencia en detrimento del país de la fuente.

El Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC) reconoció la conveniencia de fomentar CDI entre países desarrollados y países en vía de desarrollo y así lo reconoció en su resolución 1273(XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967, donde se solicitaba al Secretario General “que cree un grupo de trabajo especial, integrado por expertos y funcionarios de los servicios fiscales propuestos por los gobiernos, que actúen a título personal, procedentes de países desarrollados y en desarrollo y que representen de forma adecuada a las distintas regiones y sistemas fiscales, con la función de explorar, en consulta con los organismos internacionales interesados, los medios de facilitar la conclusión de acuerdos fiscales entre países desarrollados y en desarrollo, incluida la formulación, según proceda, de posibles normas y de técnicas para su uso en acuerdos fiscales que resultan aceptables para ambos grupos de países y que protejan plenamente sus respectivos intereses fiscales.”²¹

²¹ Ibid., Pg. 1-9

²¹ Organización de las Naciones Unidas, Convención bilateral Modelo de las Naciones Unidas, Pg.2, 1980.

En 1967, ECOSOC instituyó el grupo Ad Hoc de expertos en Convenios Tributarios entre países desarrollados y países en vía de desarrollo. Como se señaló anteriormente, el punto de partida fue el Modelo de la OCDE de 1963 y, en la medida de lo posible, el Grupo de Expertos se fijó como meta regresar al principio de la fuente. No obstante, el Grupo de Expertos pronto reconoció que sería imposible preparar unos lineamientos de negociación de estos acuerdos basados exclusivamente en el principio de la fuente.

El Grupo de Expertos elaboró un conjunto de informes con recomendaciones para ampliar los derechos del país fuente o receptor de las inversiones para gravar éstas en una mayor medida. Estos informes se concretaron en un Modelo de Convenio de 1980, hoy conocido como “Modelo ONU”. También el Consejo Económico y Social de la ONU decidió en 1980 institucionalizar el Grupo de Expertos, convirtiéndose así en un organismo permanente bajo la denominación de “Grupo Ad Hoc de Expertos en materia de cooperación internacional en el área fiscal”.²²

En comparación con las disposiciones del Modelo OCDE, las principales ampliaciones del derecho del país de la fuente de gravar los enriquecimientos en la fuente son las siguientes:

- Una más amplia definición de establecimiento permanente que permite un mayor número de circunstancias en que el inversionista extranjero se considerará con una presencia suficiente para someterlo a imposición;
- las reglas previstas para la atribución de beneficios empresariales a un establecimiento permanente consagran un principio de atracción limitada

²² Lenz, R. “Les caractéristiques essentielles de la convention modèle établie par le groupe d’experts des Nations Unies en matière de conventions entre pays développés et pays en voie de développement”, citado Ronald Evans, “Régimen Jurídico de la Doble Tributación”, Pg.84.

que permite atribuir con más amplitud determinadas rentas (por ejemplo, las derivadas por la empresa extranjera por actividades similares a las desarrolladas por el establecimiento permanente) al establecimiento permanente de una empresa extranjera en el país de la fuente. Se limita la deducibilidad de determinados gastos atribuibles al establecimiento permanente;

- se consagra la posibilidad de gravar los pagos por regalías hasta un límite, en contraposición al Modelo de la OCDE que consagra su gravamen exclusivo en el país de la residencia:

- reconoce el derecho compartido del Estado de la fuente para gravar las ganancias de capital provenientes de la enajenación de acciones que observen determinadas condiciones;

- establece la posibilidad de que el Estado de la fuente tribute en forma compartida las rentas que no puedan ser expresamente encuadradas dentro de las demás disposiciones del Convenio.

Un estudio reciente sobre el impacto del Modelo ONU en la negociación de los CDI revela que el Modelo ha sido una importante herramienta para la negociación de este tipo de acuerdos, siendo que una parte importante de los países en vía de desarrollo ha adoptado sus recomendaciones. También resulta interesante destacar que de la revisión efectuada de 811 CDI, de los cuales 114 correspondían a tratados entre países desarrollados, se notó un uso generalizado de muchas de las recomendaciones del Modelo ONU entre estos países.

1.3 El Modelo del Pacto Andino (Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena)

Los Países Andinos (Bolivia, Ecuador, Perú, Colombia y Venezuela)²³ acordaron en el seno de la Comisión del Acuerdo de Cartagena en 1971 la Decisión 40 contentiva de un acuerdo multilateral para evitar la doble tributación entre los países de la sub-región y un Modelo tipo para la negociación con países fuera del ámbito andino.

La característica fundamental del Modelo es la defensa absoluta del principio de la fuente, como manifestación de una política totalmente contraria a la esbozada por el Modelo de la OCDE, así mismo, constituye el único Convenio Tipo de carácter Multilateral que existe actualmente en el mundo.

Las principales características de este Modelo son las siguientes:

- Jurisdicción Tributaria: existe cláusula expresa sobre jurisdicción tributaria, en donde se adopta de manera exclusiva el principio de la fuente.
- Intereses: adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente.
- Dividendos y Participaciones: adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente.
- Regalías o Cánones: adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente.
- Beneficios empresariales: criterio principal el de la fuente y criterio accesorio el del establecimiento permanente, relacionado con el criterio de la fuente pero no sujeto al mismo.

²³ En un primer momento Chile formó parte del grupo original y Venezuela se incorporó posteriormente.

- Rendimientos inmobiliarios: aplica criterio de la fuente.

- Ganancias de Capital: criterio general el de la fuente y como criterio excepcional el del lugar de registro de los bienes.

- Actividades de transporte: criterio del domicilio.

- Servicios personales: Consagra como criterio general el principio de la fuente y como criterio excepcional el de la residencia para funciones fiscales.

- Servicios profesionales y Asistencia técnica: adopta con carácter exclusivo el principio de la fuente.

- Imposición sobre el patrimonio: Criterio general de la fuente.

Sin embargo, este Modelo no dio los resultados que los países andinos esperaban al no ser aceptados como un mecanismo válido para la negociación de un CDI con un país fuera de la subregión. Solamente dos convenios pudieron ser negociados sobre la base de este Modelo (Argentina- Chile y Argentina-Bolivia). La red de convenios desarrollada por los países de la región (Ecuador, Bolivia, Venezuela) sigue los lineamientos del Modelo OCDE y del Modelo ONU.

Por ello, se ha planteado por parte de los países miembros del Pacto Andino, la necesidad de una revisión de este Modelo tipo a la luz de los cambios en las políticas tributarias experimentados en las últimas décadas y de la propia política de negociación de convenios tributarios por parte de los integrantes de la hoy Comunidad Andina sobre la base de otros Modelos de convenios.

Algunos autores han planteado la poca aplicabilidad del Modelo, entre ellos el autor venezolano Ronald Evans Márquez y el tratadista español Calderón Carrero, quien opina que “El Modelo Andino cae en un total desuso en la negociación de los CDI, debido en gran parte a la actual tendencia al progresivo abandono del principio de territorialidad en sentido estricto por parte de estos países a favor de la configuración de sistemas de sujeción fiscal mixtos al estilo de los países de la OCDE”.

Por otro lado, en agosto de 1999 fue entregado por el doctor Alfredo Lewin Figueroa, el informe final del proyecto “Actualización de la Decisión 40 sobre Doble Tributación Internacional en los países Andinos”. Lewin, fue contratado como consultor por las autoridades de la Comunidad Andina y por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), para realizar la investigación y análisis, y así mismo, ofrecer ciertas recomendaciones y lineamientos a seguir respecto de este Modelo de Convenio, que ha sido ampliamente criticado, y escasamente aplicado por parte de los países miembros, debido al hecho de que no ofrece soluciones reales y efectivas frente al fenómeno de la doble tributación.

El doctor Alfredo Lewin opina que a pesar de las críticas que se le han formulado al Convenio Tipo de la Decisión 40, ellas enriquecen y previenen sobre la orientación que deben tener las modificaciones que deban realizársele al mismo, de manera que se convierta por fin, en un Modelo verdadero para los países miembros, que consulte la realidad de sus condiciones económicas y fiscales y que a la vez le facilite a los Países Miembros la negociación con terceros países. Esto implica la necesidad de desarrollar un trabajo de reestructuración en dos aspectos fundamentales: El replanteamiento como principio exclusivo del Modelo, del principio de la fuente territorial, y el segundo, otorgarle mayor flexibilidad y dinamismo al Modelo de manera que no pierda actualidad al

poco tiempo de ser aprobado, aún más teniendo en cuenta la gran dialéctica que tienen las normas tributarias en nuestros países.

Así mismo lo reconoce el profesor Ronald Evans que expresa "La Comunidad Andina debe tener un modelo que sea lo suficientemente flexible para lograr el necesario respeto por los Países Miembros, teniendo en cuenta la realidad tributaria de cada uno de ellos, así como que sea un instrumento en base al cual pueda negociarse con terceros países, por otro lado resulta imperante que el Consejo de Política Fiscal realice una revisión exhaustiva de las políticas referentes a los convenios para evitar la doble tributación tomando en cuenta estas situaciones, con la finalidad de sustituir la Decisión 40 por un conjunto de normas y parámetros más acordes con la realidad fiscal internacional actual".

Dentro del proyecto de investigación, fueron consultados funcionarios del Ministerio de Hacienda, empresarios y expertos de los países que integran la Comunidad Andina y así mismo, diferentes doctrinantes internacionales, con el fin de determinar los aspectos positivos y negativos más relevantes, para así contribuir a la formación de una propuesta de modificación de la Decisión 40.

Dentro del análisis realizado por los expertos consultados se determinaron los siguientes problemas en la aplicación de la Decisión 40:

- La poca inversión en los países miembros de personas y /o empresas de los países de la subregión.

- El principio de la fuente que acoge la Decisión dificulta su aplicación.

- La Decisión 40 es un modelo desactualizado y rudimentario, pues no establece procedimientos para determinar quién grava los ingresos en determinado momento.
- Desconocimiento de los empresarios y de la Administración tributaria sobre el alcance de la Decisión.

Las dificultades en la interpretación o prácticas en la aplicación fueron determinadas en los siguientes puntos:

- Desconocimiento por parte de los contribuyentes y de la Administración Tributaria de las normas de la Decisión 40.
- El principio de territorialidad aplicado en la Decisión 40.
- Inexistencia de procedimientos.
- Intereses no gravados.
- Tarifas de retención muy alta.

Fueron propuestas por los expertos consultados, las siguientes modificaciones a la Decisión 40:

- Armonización de las legislaciones internas de los países de la Comunidad Andina.
- Introducir en la Decisión 40 el principio de la fuente de la tributación conforme al domicilio.

- Establecer definiciones precisas y uniformes y así mismo, determinar el carácter filosófico de la Decisión 40.
- Aclarar el carácter imperativo y supranacional de sus normas frente a la legislación interna
- Aclarar lo relativo al patrimonio y exclusiones.
- Considerar tarifas preferenciales en función de las inversiones.
- Incorporar a la Decisión 40 reglas relativas a los no residentes.
- Incluir métodos de exención y exclusión.

1.4. El Modelo de la ALADI

El llamado Modelo de la ALADI se basa en las conclusiones (también conocidas como criterios de la ALADI) de las deliberaciones llevadas a cabo en las diversas reuniones técnicas celebradas por expertos en mayo en doble tributación internacional en Montevideo (abril de 1973; mayo de 1974 y agosto de 1974), así como de la 5ª y 6ª reunión de directores de tributación interna (Quito, julio de 1973 y Montevideo, septiembre de 1975).²⁴ También en este caso se trata de un Modelo que pretendió servir de apoyo a la negociación de acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación entre los países miembros de la entonces ALALC.²⁵

No obstante que sus disposiciones presentan un mayor desarrollo que las correspondientes al Modelo del Pacto Andino, tampoco tuvo ninguna

²⁴ "Criterios técnicos aplicables para atribuir la potestad tributaria en Convenios celebrados entre países de la ALALC" Pg.826.

²⁵ ALADI; "Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de los impuestos a la renta y al patrimonio entre los países de la ALADI" junio de 1994, Pg. 20.

influencia o aplicación como base de los convenios celebrados entre los diversos países miembros. Con posterioridad a la publicación de los llamados “Criterios”, Argentina y Brasil así como Brasil y Ecuador, celebraron acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación apoyándose fundamentalmente en el Modelo de la OCDE.

El grupo de expertos tuvo como uno de sus objetivos fundamentales el de procurar romper con la rigidez que caracterizaba tanto el Modelo de la OCDE por un lado, como al Modelo del Pacto Andino, por el otro. No obstante, partieron de la base del Modelo del Pacto Andino, ratificando el principio de la fuente para permitir, con carácter de exclusividad, gravar las rentas obtenidas en los respectivos territorios, con independencia de la nacionalidad o del domicilio de los beneficiarios. Así, el artículo 4 del Modelo de la ALADI expresa:

A efectos de la aplicación de sus impuestos a la renta y salvo en los casos de excepción previstos en este Convenio, el ejercicio de la potestad tributaria corresponderá al Estado contratante en cuyo territorio se encuentre ubicada la fuente productora de las rentas, cualesquiera sea la nacionalidad o domicilio de las personas que la obtiene o de las otras partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos.

Las únicas excepciones previstas en el Modelo ALADI al principio del gravamen en la fuente de forma exclusiva fueron los siguientes: (i) las rentas obtenidas por empresas de transporte, (ii) los salarios pagados a tripulaciones de navíos, aeronaves y otros vehículos utilizados en el tráfico internacional, (iii) y los salarios de quienes se desempeñen en la misión oficial.²⁶

Dada la poca receptividad a los criterios de la ALALC, la Secretaría General de la ALADI emitió el 6 de junio de 1994 un nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de los impuestos a la renta y el patrimonio entre los países de la ALADI. El nuevo Modelo sigue en lo fundamental el Modelo de la OCDE, tomando elementos del Modelo ONU.

2. CONVENIOS CELEBRADOS POR COLOMBIA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Los Convenios celebrados por Colombia con otros países para evitar la doble tributación, han estado circunscritos dentro del ámbito de la navegación marítima y la navegación aérea y el tratamiento del impuesto sobre la renta en relación con estas actividades económicas.

Estos tratados han sido celebrados con la República Federal de Alemania, la República de Argentina, la República de Chile, los Estados Unidos de América, Brasil, la República de Italia y la República de Venezuela.

De manera general en estos convenios se delimita la potestad tributaria de cada uno de los países firmantes, en cuanto al hecho gravable, es decir, si la empresa que realiza la actividad de navegación aérea o marítima tiene determinada nacionalidad, será solamente gravada en sus rentas generadas por el desarrollo de esta actividad económica por su país de origen, independientemente de que realice parte de su actividad en el otro país.

Los anteriores Convenios mencionados, son los únicos que ha suscrito Colombia hasta la actualidad en materia de doble tributación. Todos ellos referentes al tema del transporte aéreo y marítimo, los cuales obviamente

²⁶ Idem.

han sido muy útiles en el ámbito del comercio exterior con los países con que se suscribieron, pero, por estar restringidos a materias tan específicas, no abordan el ámbito general de exención del impuesto sobre la renta en relación con las diversas actividades que constituyen el hecho generador, que es, precisamente, lo que busca un país al celebrar este tipo de Convenios, para poder otorgar verdaderos beneficios tributarios a sus contribuyentes y así poder expandir su interrelación económica con otros países.

Las leyes que suscribieron estos tratados se encuentran al final de este documento en el Anexo 1.

3. Convenios que se encuentran actualmente en etapa de negociación por el Gobierno colombiano

Actualmente Colombia se encuentra desarrollando rondas de negociación con cerca de 17 países* (ver cuadro 1) para celebrar tratados para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta y en materia de evasión fiscal. Desafortunadamente, hasta la fecha, de estos proyectos de convenio no ha sido ratificado ninguno.

Aunque es difícil determinar las razones por las cuales estas ratificaciones no se han llevado a cabo, en mi opinión se debe, entre otros, a factores tales como la falta de gestión por parte del Gobierno para agilizar estas negociaciones a través del Ministerio de Relaciones Exteriores, la falta de preparación y capacitación de los funcionarios del Ministerio de Hacienda y de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que tienen a su cargo la negociación de los tratados, la casi nula disposición del Gobierno de ceder parte de su potestad tributaria permitiendo que personas naturales y sociedades extranjeras no paguen impuestos en Colombia; y,

principalmente, la falta de un Modelo de Negociación definido y adaptado al caso colombiano que le permita al país entrar a negociar convenios para evitar la doble tributación con países desarrollados en igualdad de condiciones o por lo menos en condiciones menos desventajosas, para no desproteger los intereses económicos del país.

CUADRO 1

PAIS	NOMBRE DEL CONVENIO	ESTADO ACTUAL	ACCIONES A SEGUIR	OBSERVACIONES
1. Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte	Convenio para evitar la doble tributación y la evasión fiscal.	Se han negociado cuatro rondas.	Comenzar a preparar la quinta ronda de negociaciones a fin de que se llegue al acuerdo final.	Se debe conformar un grupo interdisciplinario a fin de preparar la quinta ronda de negociaciones. No se ha vuelto a retomar el asunto.
2. República de Canadá	Convenio entre Canadá y Colombia para evitar la doble tributación y la prevención de la evasión fiscal respecto de impuestos sobre la renta y el capital.	Se han negociado dos rondas. La primera del 11 al 15 de julio de 1994 y la segunda del 9 al 11 de febrero de 1998.	Comenzar a trazar algunas estrategias de trabajo a fin de preparar la tercera ronda que se llevara a cabo en la ciudad de Ottawa a partir del día 20 de abril de 1999.	Conformar un grupo técnico de estudio, a efectos de preparar la tercera ronda.
3. República Francesa	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos con el gobierno de Francia.	Se ofició a Cancillería para efectos de avalar la traducción al idioma español.	Comenzar a trabajar la propuesta con base a lo que se ha venido adelantando con el Reino Unido y Canadá.	Revisar el Modelo de tributación de Chile y lo negociado hasta el momento con Canadá y Reino Unido para conformar un grupo de trabajo a fin de programar la primera ronda.
4. Estados Unidos Mexicanos	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.	Pendiente de retomarlo para efectos de estudio.	El Gobierno Mexicano envió varios modelos de doble tributación que este país ha suscrito con otros países.	Para definir política a seguir.

5. República de Corea	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.	Se realizó la traducción al español.	Pendiente de retomarlo para efectos de estudio y análisis.	Para definir política a seguir.
6. República de Israel	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.	Se realizó la traducción al español.	Pendiente de estudio.	Para definir política a seguir.
7. República de Suecia	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.	Se realizó la traducción al español.	Pendiente de estudio.	Para definir política a seguir.
8. República de Rusia	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.	Se realizó la traducción al español. Con oficio número 234 del 10 de marzo de 1997 se solicitó a la División de Estudios Fiscales la determinación del costo fiscal.	Pendiente de estudio.	Para definir política a seguir.
9. República de Sudáfrica	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.	Se realizó la traducción al español.	Pendiente de estudio.	Para definir política a seguir.
10. República de Tailandia	Convenio para evitar la doble tributación y la evasión fiscal.	Se realizó la traducción al español.	Pendiente de estudio.	Para definir política a seguir.

11. República de Ucrania	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.	Se realizó la traducción al español.	Pendiente de estudio.	Para definir política a seguir.
12. República de Chipre	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.	Se realizó la traducción al español.	Pendiente de estudio.	Para definir política a seguir.
13. Reino de España	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y bienes de capital.	Se realizó la primera ronda de negociación en 1995.	Preparación técnica para iniciar la segunda ronda.	Mantener contacto con la Embajada de España a fin de concretar fecha para reanudar las conversaciones.
14. República de Bélgica	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.	Se realizó la traducción al español.	Pendiente de estudio.	Para definir política a seguir.
15. República de los Países Bajos	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.	Se realizó la traducción al español.	Pendiente de estudio.	Para definir política a seguir.
16. República de Lituania	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.	Se realizó la traducción al español.	Pendiente de estudio.	Para definir política a seguir.

17. República de Trinidad y Tobago	Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.	Se realizó la traducción al español.	Pendiente de estudio.	Para definir política a seguir.
------------------------------------	---	--------------------------------------	-----------------------	---------------------------------

De acuerdo con la información suministrada por la División de Asuntos Internacionales de la DIAN en el cuadro anterior, vemos que aunque se han iniciado negociaciones para celebrar Acuerdos para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta con diversos países, no ha sido ratificado ninguno de estos Convenios, ya que todos se encuentran pendientes de estudio y en la mayoría de ellos, la política a seguir no ha sido definida aún.

En entrevista que realicé a la doctora Lucette Guarín Pulecio, Jefe de la División de Asuntos Internacionales de la DIAN, la funcionaria analizó el estado de los Convenios que se encuentran en etapa de negociación, y de manera general opinó que el hecho de que todos se encuentren pendientes de estudio, se debe en gran parte a la preocupación del Estado colombiano frente a la negociación con países desarrollados que ya tienen Modelos de Convenio definidos y adaptados a sus propias necesidades y frente a los cuales Colombia entraría a negociar en desigualdad de condiciones, con posibles implicaciones que irían en detrimento de la economía del país.

Al analizar el cuadro vemos que de los países con los cuales se ha empezado a negociar, no todos son “desarrollados”, y con muchos de ellos Colombia no tiene relaciones comerciales estables, como por ejemplo con Trinidad y Tobago, Israel, Lituania, Países Bajos, Chipre y Ucrania entre otros, por lo tanto, considero que la celebración de tratados para evitar la doble tributación con estos países, en lugar de disminuir los ingresos fiscales del país, puede llegar a aumentarlos en un mediano plazo, si consideramos que pueden constituir el primer paso incentivar las relaciones de intercambio comercial; y de esta forma, incrementar la entrada de divisas al país.

Por otra parte, como estos países carecen de experiencia en materia de convenios para evitar la doble tributación, Colombia puede entrar a negociar con ellos en igualdad de condiciones, bajo el principio de reciprocidad, y sin el temor que implica negociar con países expertos en esta materia.

La doctora Guarín considera necesario que Colombia adopte un Modelo de Negociación acorde con sus necesidades en materia económica y fiscal. Para ello deberá capacitar adecuadamente a las personas que realizarán estas negociaciones en el exterior, de modo que puedan negociar con fortalezas en defensa de los intereses del país.

Así mismo, considera importante que antes de entrar a negociar este tipo de convenios, el país determine a través de estudios y análisis económicos el impacto fiscal que implica el hecho de que Colombia ceda parte de su potestad tributaria, ya que con esto se estaría disminuyendo una fuente de ingresos significativa. Frente a este punto, considero que los organismos competentes deberían realizar un análisis de fondo que permita establecer si no es mayor el impacto fiscal negativo al cual esta sometido el país precisamente por carecer de tratados de doble tributación en materia de impuesto sobre la renta, ya que según mi opinión, son más los ingresos que el país deja de percibir por tener una legislación tributaria tan cerrada e inflexible frente a los beneficios tributarios, lo cual hace que Colombia sea menos atractiva frente a la inversión extranjera.

Se hace necesario entonces, plantear una política económica acorde con la celebración de estos tratados, analizando, por una parte, cuánto se dejaría de percibir por concepto de impuestos dejados de pagar por extranjeros, y en cuanto aumentaría la inversión extranjera en Colombia

debido a los beneficios tributarios otorgados a través de los convenios internacionales.

Comparto las opiniones de la doctora Guarín Pulecio en cuanto a la necesidad de analizar la conveniencia económica y política de la negociación de los tratados internacionales para evitar la doble tributación, pero considero que éste análisis debe ir más allá. Teniendo en cuenta la globalización de la economía mundial, es imperativo que Colombia adopte estos convenios y lo haga desde un punto de vista más pragmático y abierto, que le permita convertirse en un país competitivo frente a la inversión extranjera, pues de lo contrario, quedaremos totalmente rezagados frente al comercio internacional.

Es imposible desconocer la difícil situación que atraviesa Colombia desde el punto de vista político, económico y social en este momento, lo cual obviamente ha repercutido en la cada vez más escasa inversión de capital extranjero en nuestro país; a lo cual se suman los problemas de inseguridad por la situación de orden público y la inestabilidad jurídica debido a los constantes cambios en la legislación tributaria.

Frente a esta realidad, se hace cada vez más necesario para Colombia, adoptar mecanismos jurídicos, como los tratados internacionales, que le permitan otorgar beneficios que seguramente van a convertirse en un atractivo frente al capital extranjero, y así mismo, recibir dichos beneficios tributarios basados en el principio de la reciprocidad, incentivando de esta forma la generación de rentas por parte de personas naturales y jurídicas colombianas en el exterior.

Probablemente estos beneficios sólo podrán observarse en el mediano y largo plazo, puesto que los procesos de inversión extranjera obedecen a muy numerosas y complejas variables, además de los beneficios

tributarios. Por otra parte, difícilmente nuestro país podrá colocarse a la altura de paraísos fiscales vigentes y por ello, de adoptarse los acuerdos que aquí se analizan, será preciso explorar recursos fiscales adicionales que compensen lo que perdería el país por el camino de los tratados.

4. Documento del Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES) sobre Modelo de Convenio para evitar la doble tributación

Teniendo en cuenta, como ya lo hemos dicho, que Colombia es principalmente un país importador de capital, y que a su vez, debe ser cada día más competitivo y atractivo frente a la inversión extranjera, el Gobierno estudia actualmente el tema de la doble tributación, con el fin de adoptar una política general al respecto, la cual estará contenida en un documento del Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES). En este momento el documento se encuentra en estudio ante la Dirección de Planeación Nacional, determinando su conveniencia desde el punto de vista económico para el país.

En principio estaba programado por el Gobierno, que dicho documento iba a ser expedido en el transcurso del presente año, pero ha sido aplazado para el próximo año, debido principalmente al hecho de que el Gobierno a través del Ministerio de Hacienda se encuentra actualmente estudiando y tramitando la Ley de Reforma Tributaria y por lo tanto no le ha dado prioridad al asunto de la doble tributación, de acuerdo con la información dada por la doctora Lucette Guarín Pulecio, Jefe de la División de Asuntos Internacionales de la DIAN.

Así mismo, me fue informado por escrito por esta División (Ver Anexo 2), que dicho documento permanece en absoluta reserva hasta tanto no sea expedido oficialmente por el Gobierno, razón por la cual no me fue posible

tener acceso al mismo ni analizarlo ni anexarlo para los fines de este trabajo de grado.

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS PARA EL MODELO COLOMBIANO

El análisis precedente permite realizar unas conclusiones del trabajo de grado y formular algunas recomendaciones frente a la legislación colombiana actual en esta materia y frente el Modelo de Convenio que el país debe adoptar y las condiciones para lograrlo.

Las soluciones reales y efectivas frente al tema de la doble tributación, son difíciles de plantear, sobre todo si tenemos en cuenta que Colombia, al igual que la mayoría de países latinoamericanos, es primordialmente una nación importadora de capital la cual tiene dentro de sus principales fuentes de ingreso los recaudos fiscales, que busca una mayor tributación aplicando el principio de la renta mundial, buscando gravar tanto las rentas nacionales producidas dentro del país, como las rentas nacionales generadas en el exterior, y así mismo, las rentas extranjeras generadas en Colombia.

Por esto se hace complejo proponer soluciones que precisamente lo que buscan es que el país ceda parte de su potestad tributaria y deje de gravar rentas de contribuyentes extranjeros, para poder entrar a negociar con otros países el tratamiento recíproco frente a las rentas de sus contribuyentes nacionales. Sin embargo, en esta última parte se proponen ciertas recomendaciones al caso colombiano que le permitan al país encaminar su legislación y su política fiscal interna hacia la consecución de nuevos socios comerciales y hacia la celebración de convenios para

evitar la doble tributación, que traerán como consecuencia una mayor apertura de la economía colombiana generando un incremento importante de la inversión extranjera en Colombia.

- Considero que frente a las disposiciones contenidas en la ley colombiana podría recomendarse una revisión de las normas que establecen los beneficios tributarios como por ejemplo el artículo 254 del Estatuto Tributario, el cual como se analizó anteriormente, ofrece el beneficio del *tax credit* pero es solamente aplicable a los contribuyentes nacionales, razón por la cual se podría proponer la modificación del artículo, extendiendo dicho beneficio a los contribuyentes extranjeros.

- Obviamente cualquier recomendación que se haga frente a la legislación tributaria de nuestro país debe estar enmarcada dentro de un ámbito de flexibilización de la potestad tributaria del Estado, ya que es imposible proponer fórmulas que incentiven la inversión extranjera y el comercio exterior sin otorgar algún tipo de beneficio que origine un tratamiento recíproco para las rentas de colombianos en el exterior.

- Una propuesta viable para el caso colombiano estaría encaminada a implantar dentro de nuestro ordenamiento la figura del descuento por impuestos exonerados o "*tax sparring*" para permitir descontar los impuestos efectivamente pagados en el exterior y aquellos que se habrían pagado de no ser por que gozaban de exención, con lo cual se beneficia efectivamente al contribuyente.

- El artículo 233 del Estatuto Tributario constituye una norma clara que establece la posibilidad de aplicar las exenciones consagradas en los CDI que se encuentren vigentes para el país, la cual es una herramienta muy útil en la celebración y aplicación de este tipo de tratados.

Una pregunta importante que debe plantearse el país frente al tema de la doble tributación, es si quiere permanecer en un Modelo de ámbito regional o si por el contrario, quiere acoger dentro de su ordenamiento jurídico un Modelo de Convenio globalizado.

- Colombia como miembro del Pacto Andino participa de las políticas económicas y fiscales en las que se originó la Decisión 40, las cuales dejaron de tener vigencia, las barreras a la inversión extranjera han sido levantadas, el libre comercio es común en el área y, progresivamente, los países están pasando de sistemas de tributación puramente territoriales a una combinación de tributación en la fuente con renta mundial.

- Las prácticas de los países miembros evidencian que el Modelo de Convenio Tributario del Pacto Andino no ha tenido éxito, y que persisten discrepancias importantes en la forma en que los países de la subregión están negociando hoy sus convenios para evitar la doble tributación con países fuera de la subregión. En consecuencia, resulta imperante que el Consejo de Política Fiscal del Pacto Andino realice una revisión exhaustiva de las políticas referentes a los convenios para evitar la doble tributación tomando en cuenta estas situaciones, con la finalidad de sustituir la Decisión 40 por un conjunto de normas y parámetros más acordes con la realidad fiscal internacional actual.

- Además de los problemas propios del Modelo de Convenio de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, considero que Colombia en este momento no tiene como sus principales socios comerciales a los países del Pacto Andino, sino que por el contrario, al encontrarse en el ámbito de una economía globalizada, ha encontrado posibilidades de negociación con países desarrollados que no hacen parte de la subregión. De acuerdo con esto, y sin desconocer la importancia en el intercambio de bienes y servicios dentro de la economía regional, pienso que en la

actualidad adquiere una gran relevancia, como siempre lo ha tenido, el modelo adoptado por los países desarrollados que son quienes han impulsado la celebración de los convenios para evitar la doble tributación.

- La economía actual más que por una tendencia regional, está marcada por la influencia de la globalización internacional y el intercambio de bienes y servicios a nivel mundial, razón por la cual frente al caso colombiano en particular y al latinoamericano en general, debe extenderse la práctica de convenios con otras naciones, a partir de una revisión del Modelo OCDE, para adoptarlo a las condiciones latinoamericanas.

- Una propuesta importante puede estar encaminada a establecer en un término de corto plazo, un nuevo modelo regional que impulse no sólo el lento proceso de integración de nuestra Comunidad Andina, sino que además no se convierta en un impedimento para los países miembros al momento de negociar tratados bilaterales sobre la materia, sino por el contrario se convierta en un instrumento útil para negociar frente a otros países sin afectar la perspectiva regional en materia tributaria y de inversión extranjera.

- Para el planteamiento de este modelo se hace necesario recoger las ventajas comparativas que ofrece el Modelo de la OCDE y aplicarlas al caso latinoamericano. En primera instancia considero importante adoptar un Modelo de Convenio “dinámico” que permita actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales sin tener que esperar a una revisión completa, y sobre todo un modelo, que aunque reconozca y aplique las características fiscales y económicas propias de los países que lo adoptan, permita así mismo la negociación en igualdad de condiciones de los países miembros con países que no pertenezcan a la subregión y sean parte del grupo de países desarrollados.

- Aparte del planteamiento respecto del Modelo de Convenio aplicable, es necesario destacar algunos aspectos que deben ser tenidos en cuenta desde un punto de vista técnico frente a la celebración de estos convenios, entre los cuales se encuentran:

- La elección de negociadores o funcionarios responsables de discutir los diferentes aspectos objeto de negociación, quienes deben tener un conocimiento previo del tema, no exclusivamente del sistema tributario colombiano, sino también de los aspectos y características del sistema tributario del país con el cual van a negociar. Esto permitirá una mayor claridad sobre el alcance y viabilidad de cada cláusula del convenio. Por otra parte, es fundamental que en cada negociación en particular, los funcionarios que van a adelantar las negociaciones, conozcan en detalle al menos algunos de los tratados o convenios que hayan sido suscritos por el país con el cual se pretende celebrar el respectivo acuerdo, para identificar aquellas cuestiones que pueden ser objeto de negociación por el simple hecho de haber sido ya aceptadas en otros convenios.

- Es definitivo que el equipo de negociadores tenga algún tipo de permanencia y continuidad, teniendo en cuenta que el tiempo de negociación de convenios de doble tributación y en general de la mayoría de los convenios es largo, por lo cual, el cambio constante de equipos de negociación podría dilatar aún más los periodos estimados de negociación.

- Formación de negociadores: Algunos países en desarrollo han optado por formar uno o más equipos de negociadores especialistas en convenios de doble tributación internacional. Esta alternativa posibilita el logro de negociaciones más ágiles y efectivas. Igualmente, nivela y mejora las condiciones y el ambiente de negociación, especialmente ante

países desarrollados, los cuales cuentan con un alto grado de experiencia.

- Es importante que los modelos de convenio y los tratados firmados se divulguen, para que sean conocidos y aplicados tanto por los funcionarios como por los contribuyentes.

Por último considero importante recomendar en el caso colombiano que sea estudiado el tema de la doble tributación de nuevo, teniendo en cuenta los elementos que aquí se han planteado, ya que se han presentado cambios tributarios que afectan directamente la posición del país frente a la doble tributación, así mismo, los cambios generales de Colombia con respecto a la inversión extranjera también constituyen un argumento a favor de estudiar el tema. Para llevar a cabo este esfuerzo necesario, sería razonable formar un grupo de estudio de más o menos ocho personas, con representantes del Ministerio de Hacienda, Ministerio de Economía y la DIAN, además de tributaristas de los sectores privados y académicos.

- Colombia debe así mismo, hacer cálculos para estimar el impacto que tendrían algunos tratados sobre las recaudaciones, como presuntamente lo está haciendo actualmente el Departamento Administrativo de Planeación Nacional. Este análisis puede determinar cifras que permitan evaluar el “costo” de los tratados con países desarrollados. Es importante pensar en el costo, pero también es pertinente recordar que los tratados tienen otros efectos interesantes y muy importantes respecto del comercio internacional y la inversión extranjera, aunque sean difíciles de medir.

- Sería recomendable que Colombia siguiera el ejemplo de varios países Latinoamericanos que ya han celebrado convenios para evitar la doble tributación y que han adoptado sistemas de negociación que les han

permitido celebrar convenios con países desarrollados y experimentados en esta materia, beneficiando obviamente sus economías internas. El país podría enviar una delegación a México o invitar una delegación mexicana a Colombia para discutir la experiencia de ese país en relación con su red de tratados. Por su nivel de desarrollo, ambiente legal e historia de tratados, México representa el ejemplo más útil para Colombia, además la experiencia mexicana puede ayudar a determinar el “costo” de un tratado.

- Otros países latinoamericanos, aunque han avanzado en la celebración de estos Convenios, no representan tanto interés para Colombia, Venezuela, por ejemplo, acaba de celebrar un Tratado para evitar la doble tributación con Estados Unidos en materia de impuesto sobre la renta, vigente desde el 1° de enero de este año, pero no puede aplicarse totalmente su ejemplo al caso colombiano por la diferencia en el sistema territorial, ni la experiencia de Argentina, por su limitada red de tratados, ni la de Brasil por la diferencia en sus sistemas legales y tributarios; y países como Chile y Perú no pueden ser tenidos en cuenta por que tampoco han celebrado tratados de doble tributación en materia de impuesto sobre la renta.

- En perspectiva, en lo que respecta a la armonización de la legislación tributaria, los países Andinos trataron de acometer el tema desde una perspectiva internacional antes de resolver los problemas de sus legislaciones internas. La Decisión 40 fue el resultado de mantener una estricta política de tributación exclusiva en la fuente, lo cual introdujo sustanciales elementos de rigidez en las relaciones tributarias entre los países andinos y la tarea, casi imposible, de utilizar el Modelo de Convenio tributario del Pacto Andino en la negociación con países fuera de la subregión.

Las políticas económicas y fiscales sobre las cuales se originó la Decisión 40 dejaron de tener vigencia, las barreras a la inversión extranjera han sido levantadas, el libre comercio es común en el área y, progresivamente, los países están pasando de sistemas de tributación puramente territoriales a una combinación de tributación en la fuente con renta mundial.

El camino hacia la armonización tributaria dentro del grupo andino es largo y se deben hacer esfuerzos para realizar estudios adicionales que coadyuven a lograr un mejor manejo de los impuestos directos e indirectos en la subregión , tratando de tomar en cuenta las experiencias de los grupos integracionistas, especialmente de la Unión Europea.

BIBLIOGRAFÍA

- Bravo Arteaga, Juan Rafael. "Nociones Fundamentales de Derecho Tributario", ediciones rosaristas, Bogotá, 1994.
- Barraquer Sourdis, Eugenia. "El procedimiento amistoso como mecanismo para la solución de conflictos en los modelos de convenio internacional para evitar la doble imposición", Madrid, 1995.
- Buhler, Ottmar. "Principios de derecho internacional tributario", Madrid, 1968.
- Byrne, Peter D. "Los convenios internacionales para evitar la doble tributación", Memorias de las XVIII Jornadas colombianas de derecho tributario, Bogotá D.C., 1994.
- Corte Constitucional, Sentencia C-485/2000, M.P. Jose Gregorio Hernández Galindo.
- Díez de Velasco, Manuel. "Problemas técnicos de la doble imposición internacional", Madrid, 1997.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. "Convenios Básicos Bilaterales", Bogotá D.C., 1998.
- Evans Márquez, Ronald. "Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional", Venezuela, 1999.
- Gómez Sjöberg, Luis Miguel. "La imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración", Jornadas Latinoamericanas de derecho Tributario, 1998.
- Gómez Sjöberg, Luis Miguel. "El elemento espacial del hecho generador del impuesto sobre la renta", Bogotá, 1997.
- González Béndiksen, Jaime. "Sucursales de sociedades extranjeras: Régimen tributario", artículo publicado en la Revista impuestos Legis Editores, Bogotá D.C., 1991
- Hoyos Lemus, Félix. "Las exenciones tributarias en los tratados internacionales", Bogotá D.C., 1989.

- Lewin Figueroa, Alfredo. "Actualización de la Decisión 40 sobre doble tributación internacional en los países andinos", Bogotá D.C., 1999.
- López Freyle, Isaac. "Principios de derecho tributario", Ed. Lerner, 1962.
- Moyano Bonilla, Cesar. "La interpretación de los tratados internacionales", 1985.
- Organización para el desarrollo y la cooperación económica. "Modelo de convenio fiscal", 1997.
- Pelaez Marques, Mercedes. "El convenio Hispano Argentino para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal", Argenitna, 1997.
- Rodríguez Piedrahita, Adrian. "Doble Imposición internacional en la comunidad andina y la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena", revista impuestos Legis, 1999.
- Seer, Roman. "National law, Double Taxation Agreements and European Law from a German Point of View", Alemania, 1997.
- Silva Nigrinis, Maria Isabel. "Los tratados tributarios frente a la doble imposición internacional", Tesis de grado, Facultad de derecho, Pontificia Universidad Javeriana, 1980.
- Tovillas, José M. "Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE", Madrid, 1996.
- Texto del tratado de doble tributación ente Estados Unidos y Venezuela, 2000.
- Tovillas, José M. "La interpretación de los convenios de doble imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE", Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, 1996.
- Tovillas, José M. "Revista latinoamericana de derecho tributario", 1996.
- Valdes Costa, Ramón. "Estudios de derecho tributario internacional", Montevideo, 1978.
- Williams, David W. "Soluciones bilaterales a la doble imposición", ponencia general, International Fiscal Association (IFA), 1998.