



UNIVERSIDAD DE
MANIZALES

Doble tributación internacional para empresas exportadoras de servicios de consultoría de *software* y Call Center en Manizales con relación al impuesto de renta para el año 2018

Claudia Isabel Henao Castrillón

Eider Leandro Rodríguez Valencia

Universidad de Manizales

Maestría en Tributación

Manizales

2018



Doble tributación internacional para empresas exportadoras de servicios de consultoría de *software* y Call Center en Manizales con relación al impuesto de renta para el año 2018

Trabajo de grado para optar al título de Magíster en tributación

Claudia Isabel Henao Castrillón

Eider Leandro Rodríguez Valencia

Director:

Héctor Darío Betancur. Ph.D

Universidad de Manizales

Maestría en Tributación

Manizales

2018

Tabla de Contenido

Capítulo I.....	7
Introducción	7
1.2. Planteamiento y formulación del problema.....	9
1.3. Formulación del problema.....	12
1.3.1. Problema principal.....	12
1.3.2. Problemas específicos.	12
1.4. Justificación	12
1.5. Objetivos.....	14
1.5.1. Objetivo General.	14
1.5.2. Objetivos específicos.....	14
Capítulo II	15
Marco Teórico	15
2.1. Antecedentes.....	15
2.2. ¿Qué es la globalización?	20
2.3. Potestad tributaria	23
2.4. Doble imposición.....	24
2.4.1 Criterios de Vinculación.....	26
2.4.2. Causas de la Doble Imposición.	28
2.4.3. Consecuencias de la Doble Imposición.....	29
2.4.4. Métodos para evitar la Doble Imposición.	31
2.4.5. Convenios para evitar la Doble Imposición CEDI.	35
2.5. Modelos de los convenios de Doble Imposición	38
2.5.1. Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE (MCOCDE).	39
2.5.2. Modelo de Convenio de Doble Imposición de la ONU (MCONU).....	41

2.6. La Industria del <i>Software</i>	47
2.6.1 División de la industria del <i>Software</i>	48
2.6.2. La Industria del <i>Software</i> como fuente de exportaciones a la comunidad andina....	50
Capítulo III	52
Estrategia Metodológica.....	52
3.1. Método de la investigación.....	52
3.2. Unidades de Análisis	53
3.3. Criterios de Análisis	53
Capítulo IV	54
Relación entre globalización, potestad tributaria, Doble Imposición, y convenios para evitarla ..	54
4.1. Potestad Tributaria.....	55
4.1.1. Justicia Tributaria.	56
4.1.2. Principios de derecho tributario.....	57
Capítulo V	63
Incidencia en Colombia de la relación entre globalización, potestad tributaria, Doble Imposición y convenios para evitarla.....	63
5.1. Respuesta de Colombia a la doble tributación y su relación con la Potestad tributaria	63
5.2. Las directrices de la OCDE para Colombia en materia tributaria	67
5.2.1. Ley 1607 de 2012.	69
5.2.2. Ley 1739 de 2014.	69
5.2.3. Ley 1819 de 2016.	70
5.3. Posición de la Corte Constitucional de Colombia sobre el carácter vinculante de las guías y comentarios de la OCDE	71
5.3.1. Sentencia C-690 de 2003.....	71
5.3.2. Sentencia C-577 de 2009.....	71
5.3.3. Sentencia C-460 de 2010.....	72

5.4. ONU, CAN y su relación con la Doble Imposición y la Potestad tributaria en Colombia..	73
5.5. Modelos y métodos para eliminar la Doble Imposición en Colombia	74
5.5.1. Aplicación del modelo de la OCDE para Colombia.	74
5.1.2. Aplicación del modelo de la ONU en Colombia.....	75
5.1.3. Mecanismo unilateral de Colombia para eliminar la Doble Imposición.....	75
5.1.4. Métodos de los CEDI Suscritos por Colombia con Modelo OCDE.	76
5.1.5. Métodos de los CEDI suscritos por Colombia con Decisión 578 de la CAN.	78
Capítulo VI.....	82
Incidencias en el impuesto de renta para dos empresas exportadoras de Servicios de <i>Software</i> de la ciudad de Manizales	82
6.1. La Doble Imposición internacional como barrera para exportar servicios.....	83
6.2. Mecanismo Unilateral para evitar la Doble Imposición.....	83
6.3. Caso Uno	85
6.3.1. Normatividad aplicable en Colombia.....	85
6.3.2. Normatividad aplicable en Paraguay.....	86
6.3.3. Mecanismo Multilateral - Decisión 578 de la CAN.....	91
6.4. Caso Dos de aplicación de la Decisión 578.....	91
6.4.1. Incidencias tributarias de esa operación.....	93
6.5. Caso Tres	95
6.6. Caso Cuatro Modelo de la OCDE	101
6.6.1. Normatividad aplicable en Colombia.....	101
6.6.2. Normatividad aplicable en España.....	102
7. Conclusiones y Recomendaciones	107
Referencias	115
Anexos.....	123

Lista de Tablas

Tabla 1. <i>Estructura general del modelo de convenio de la OCDE</i>	40
Tabla 2. <i>Estructura general del modelo de convenio de la ONU</i>	42
Tabla 3. <i>Estructura normativa y actualización de la Decisión 578 de la CAN</i>	44
Tabla 4. <i>Segmentos del Software</i>	49
Tabla 5. <i>Convenios del Estado colombiano para evitar Doble Imposición con influencia OCDE</i>	77
Tabla 6. <i>Retención en país contratante ejemplo hipotético</i>	84
Tabla 7. <i>Efectos impuestos de renta Call Center, Ejemplo Hipotético</i>	86
Tabla 8. <i>Ejemplo de efectos de la Doble Imposición en operaciones en Paraguay</i>	87
Tabla 9. <i>Ejemplo Doble Imposición en Paraguay con Variación en Participación de Ingresos</i> ..	88
Tabla 10. <i>Ejemplo de Call Center con ingresos ciento por ciento nacional</i>	90
Tabla 11. <i>Incidencias tributarias Ejemplo Hipotético</i>	93
Tabla 12. <i>Ejemplo de efectos de la Doble Imposición en operaciones en la CAN. Call Center.</i> ..	94
Tabla 13. <i>Incidencias económicas de la liquidación de este Ejemplo hipotético</i>	97
Tabla 14. <i>Ejemplo de efectos de la Doble Imposición en exportación de servicios de consultoría en la CAN.</i>	98
Tabla 15. <i>Ejemplo de efectos de la Doble Imposición en operaciones con España</i>	102
Tabla 16. <i>Comparativo de efectos de la Doble Imposición para empresas de servicios de Call Center y Consultoría.</i>	104

Capítulo I

Introducción

El presente trabajo nace de la experiencia teórica recibida en la maestría en Tributación, de la Universidad de Manizales y del ejercicio profesional en cuanto al tratamiento de rentas y retenciones en la fuente, en el marco de la aplicación de los convenios de Doble Imposición entendidos como el mecanismo para evitar dicho fenómeno.

La vigencia del tema exige, de parte de los sujetos activos del tributo, una mejor comprensión al aplicar en las empresas exportadoras de servicios, los convenios de Doble Imposición, para poder tener herramientas mínimas y establecer el costo de los impuestos en las operaciones de intercambio de servicios con otros países.

El estudio es de gran utilidad, puesto que establece las causas, los efectos, las consecuencias y las recomendaciones en la aplicación de convenios de Doble Imposición frente a las empresas inversionistas, el Estado y demás personas que intervengan en operaciones comerciales.

Al abordar este tema, se pretende aclarar algunas contradicciones en la exportación de servicios, específicamente en el sector de la Ingeniería de *software*, pues existen esquemas que hacen exigente la adecuación de los supuestos fácticos y los supuestos jurídicos, contenidos en los convenios de Doble Imposición establecidos y aplicados por Colombia, profundizando en categorías tan importantes como: globalización, tributación internacional, Doble Imposición, convenios para evitar la Doble Imposición, modelos de convenio OCDE y ONU.

La estructura del trabajo inicia en la introducción, prosigue en el capítulo I que presenta la descripción del problema y su formulación, definiendo la justificación y los objetivos.

El capítulo II presenta el basamento teórico, desarrolla las categorías de globalización, tributación intencional, convenios de Doble Imposición, entre otros.

El capítulo III contiene la estructura y estrategia metodológica, experimental descriptiva, para concretar el objetivo de la investigación. El método aplicado para obtener información incluye casos prácticos de dos empresas exportadoras de servicios ubicadas en Manizales, análisis comparativo de las normas internas y externas relacionadas con los convenios de Doble Imposición.

El capítulo IV desarrolla el primer objetivo específico, que versa sobre la potestad tributaria como elemento transversal en la doble tributación, estableciendo los resultados de la relación de estas categorías.

El capítulo V describe la respuesta jurídica de Colombia frente a la Doble Imposición, indicando los resultados normativos que hasta el momento se han producido.

El capítulo VI analiza las incidencias tributarias específicas en dos empresas prestadoras de servicios en la ciudad de Manizales, estableciendo resultados matemáticos de los impactos producidos por las normas vigentes.

Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones, tanto de interpretación del actual escenario normativo, como el señalamiento de sus vacíos o contradicciones en el ámbito contemporáneo y las sugerencias de precisión normativa o doctrinal.

1.2. Planteamiento y formulación del problema

La globalización como fenómeno económico propio de los años 90 en Colombia, trajo como consecuencia la apertura económica y social. Fue así como se activó el flujo de mercancías y servicios, desde y hacia nuestro territorio, aumentándose el número de operaciones comerciales entre los países, lo que hace que se presente el fenómeno de la doble tributación internacional. Cada Estado procura desarrollar sus políticas utilizando como fuente de financiación el recaudo de impuestos, los cuales se cobran a personas domiciliadas y no domiciliadas que comercializan en nuestro territorio.

Es así que los tratados de libre comercio y la conformación de grupos de países, han tomado importancia en el marco de las relaciones comerciales internacionales, ya que a través de ellos se logra canalizar una serie de variables para armonizar los órdenes jurídicos particulares de cada país. Para Colombia se presenta la influencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

Con la globalización llega la inversión extranjera, se genera crecimiento económico y desarrollo social. Los países desarrollados gozan históricamente de la acumulación de capitales, que invierten en los que están en vía de desarrollo. Para el inversionista es importante el aspecto social, político, laboral, pero, sobre todo, el tributario, ya que dependiendo de la rentabilidad del negocio se torna viable o inviable; el inversionista se ve obligado a tener en cuenta la legislación de ambos países o a considerar prácticas elusivas para evitar la doble tributación.

Los mecanismos utilizados por las naciones son los acuerdos consignados en los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CEDI), los cuales utilizan el criterio de la fuente o la residencia, o la combinación de los anteriores. Es por ello que se pueden dar los siguientes

enfoques jurídicos que, al momento se de ser aplicados, distorsionan en parte la legislación tributaria. Estos casos son: 1. Ambos países consideran que la fuente de la renta es de su jurisdicción. 2. Ambos países consideran que la residencia del contribuyente es de su jurisdicción.

Un país que utiliza el criterio de la residencia grava las rentas mundiales, y el otro considera que la fuente de la renta es de su jurisdicción y por ello practica retención, que posteriormente abona al pago de sus impuestos. Esta retención es aceptada normalmente por el país de la residencia, pero si no la acepta se materializa la doble tributación.

Las empresas internacionales y multinacionales se ven enfrentadas a un escenario de Doble Imposición, por falta de claridad en algunas normas tributarias. El país donde radica su domicilio reclamaría la declaración de esas rentas y, al mismo tiempo, el país donde se ubican algunos de los demás centros de operación, administración o establecimientos permanentes.

Si el servicio se presta a uno de los países de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), puede surgir la Doble Imposición, pues en este régimen prevalece el criterio de la fuente, lo que permite que ambas jurisdicciones interpreten el mismo hecho desde ángulos diferentes, según los artículos 6 y 14 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN.

En Colombia, en el caso de las personas naturales y según lo establecido en el artículo 10 del Estatuto Tributario vigente a 2018, se consideran residentes aquellas que cumplan una serie de requisitos, entre ellos la permanencia continua o discontinua por más de 183 días. Al respecto se presentan situaciones de Doble Imposición, ya que el año fiscal de esa persona se completa a los 183 días de permanecía y, paralelamente, puede estar acumulando más de 183 días en otro Estado.

Para el caso de las personas jurídicas, el artículo 12 del Estatuto Tributario señala que las sociedades y entidades nacionales son gravadas sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y extranjera. Se presentan casos de Doble Imposición dependiendo del país donde se está efectuando la prestación del servicio. Si no existiere convenio de Doble Imposición, las retenciones que les practiquen en dicho Estado, no podrían ser descontadas, ya que solo se permite acreditar impuestos pagados en el exterior por rentas extranjeras. El país donde se preste el servicio puede considerarlo como rentas nacionales, y el país que preste el servicio los puede considerar igual.

En las personas jurídicas también se da Doble Imposición en la interpretación del concepto de establecimiento permanente. Las empresas tienen su residencia en el país de constitución, pero la normatividad del otro país aplica otros criterios.

En este trabajo se abordará el sector de exportación de servicios, subsector de tecnología y Call Center, por considerarlos de gran desarrollo en la época actual. La industria del *software* se ve obligada a que le practiquen retenciones en la fuente, que no pueden ser solicitadas como descuento tributario en el país de residencia, lo que disminuye el margen de utilidad. Simultáneamente debe practicar retenciones por pagos de servicios al exterior. Por lo general esta industria exige pago sin retención, lo que hace que finalmente se encarezcan los servicios consumidos y ofrecidos.

Lo anterior, ratifica que el problema de la Doble Imposición sigue vigente, aun cuando exista CEDI.

1.3. Formulación del problema

1.3.1. Problema principal

¿Cuáles son las incidencias de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CEDI) vigentes para 2018, en dos empresas exportadoras de servicios en el municipio de Manizales, en relación con el impuesto de renta?

1.3.2. Problemas específicos.

- a) ¿Cómo se relacionan la potestad tributaria, la doble tributación y los Convenios para Evitar la Doble Imposición como productos de la globalización económica?
- b) ¿De qué manera Colombia da respuesta a los conceptos de potestad tributaria, doble tributación y convenios de Doble Imposición?
- c) ¿Cuáles son las incidencias en el impuesto de renta de dos empresas exportadoras de servicios del municipio de Manizales, con ocasión de los CEDI suscritos por Colombia?

1.4. Justificación

Para la Comunidad internacional es importante analizar los efectos de la aplicación de los CEDI, validar los aspectos vigentes y visualizar los vacíos y contradicciones que se puedan dar al momento de la aplicación, para generar recomendaciones que faciliten al exportador de servicios tomar una decisión acorde a sus requerimientos.

En Colombia es importante porque permite conocer los problemas de Doble Imposición que se presentan en las empresas de Manizales, pertenecientes a la industria del *Software* y que quieren expandir los servicios prestados a otros países, conociendo los problemas relacionados con la Doble Imposición en relación con el impuesto de renta.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), verificará la aplicación de los CEDI, con el fin de evitar situaciones de Doble Imposición, evaluando la doctrina oficial y su armonía con la jurisprudencia.

Para los profesionales de la Contaduría Pública, la Economía, el Derecho, la Administración de Empresas y demás profesiones afines a los temas tributarios y financieros, tener una visión de la aplicación de los CEDI vigentes, les permite tener los elementos de juicio adecuados para orientar a sus clientes en el correcto manejo de los impuestos en las exportaciones de servicios, permitiendo identificar deficiencias u omisiones en los convenios y en las normas internas y externas, para evitar la doble tributación.

Para los gremios, especialmente las empresas industriales del sector del *software* y los Call Center, es importante porque permite validar las normatividades aplicables y generar información pertinente para el proceso de exportación de servicios con otros países.

Con los resultados del trabajo, la comunidad académica podrá revisar los paradigmas con los cuales se ha construido la actual estructura jurídica externa e interna, permitiendo llegar a conclusiones y plantear nuevos enfoques para mejorar el manejo del fenómeno de Doble Imposición.

Para esta Maestría, es importante porque se están ampliando los conocimientos obtenidos al abordar temas de tributación internacional que, a pesar de no ser frecuentes, son importantes en el contexto académico con el que debe contar todo magíster en tributación. Y también permitirá determinar conclusiones y efectuar recomendaciones sobre las deficiencias halladas en los CEDI, con relación al impuesto de renta.

También es relevante este trabajo porque constituye una puerta de entrada que invita a

validar y discutir criterios de vinculación territorial y de la fuente, en relación con servicios que hoy en día se consumen en distintas latitudes de nuestro planeta y que no obedecen a la exclusividad de un territorio, puesto que llegan a prestarse servicios en satélites que están por fuera de nuestro planeta y orbitan en diferentes direcciones.

1.5. Objetivos

1.5.1. Objetivo General.

Explicar las incidencias de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CEDI) vigentes para 2018, en dos empresas exportadoras de servicios en el municipio de Manizales, en relación con el impuesto de renta.

1.5.2. Objetivos específicos.

- Identificar la relación entre la potestad tributaria que tienen las jurisdicciones de cobrar impuestos, la doble tributación y los Convenios para Evitar la Doble Imposición como productos de la globalización económica.
- Describir la inscripción de los conceptos de potestad tributaria, doble tributación, Convenios para Evitar la Doble Imposición, en el contexto particular colombiano.
- Evaluar las incidencias en el impuesto de renta de dos empresas exportadoras de servicios del municipio de Manizales, con ocasión de los CEDI suscritos por Colombia.

Capítulo II

Marco Teórico

2.1. Antecedentes

A juicio de Ocampo (2002), a finales del siglo XX, continuó la tercera etapa del proceso de internacionalización de la economía a nivel mundial. En su estudio *Globalización y desarrollo*, observó que en las décadas de los 90 y 2000, los países de Latinoamérica diseñaron nuevos sistemas tributarios con el fin de aumentar su recaudo, fundamentalmente desde los impuestos indirectos y, en menor proporción, en los impuestos directos, y así garantizar el gasto público social de sus Estados.

Como resultado de este proceso de globalización económica, se generó entre los Estados el fenómeno de la doble tributación, que fue neutralizado mediante convenios de Doble Imposición, basados en modelos de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, y la Organización de Naciones Unidas, ONU. Sin embargo, para América Latina y específicamente para los países de la CAN, se implementó el “Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros”, mediante la Decisión 40 de 1971. Desde esta perspectiva y revisando la literatura sobre el tema, se encuentra el trabajo realizado por Herrán-Ocampo (2000), titulado *La Doble Tributación Internacional, Principios y Realidades de los Convenios*, donde se estudiaron los aspectos generales sobre el tratamiento del impuesto sobre la renta en Colombia, y se analiza la doble tributación desde una perspectiva jurídica.

Herrán-Ocampo (2000), concluye que el modelo de convenio más utilizado es el de la OCDE. El mecanismo de la CAN (Decisión 40 del acuerdo de Cartagena), requería actualización y dinamismo que permitiera modificaciones periódicas sin necesidad de modificación completa

del modelo, y sugería la adopción del modelo de la OCDE ajustado a las condiciones latinoamericanas, incluida la CAN y el avance de Colombia en las rondas de negociaciones de los CEDI en etapa de negociación.

De igual forma, Ramírez-Calderón (2008), realizó el estudio *Análisis comparativo del impuesto sobre la renta como factor para la inversión extranjera en Colombia y Venezuela*, como requisito para optar al título de Contador Público en la Universidad de Manizales, donde analizó el concepto de inversión extranjera, criterios que influyen en la decisión de inversión, el concepto de la doble tributación internacional, efectos y mecanismos para evitarla, tratados o convenios internacionales, acuerdos de protección a las inversiones, la legislación tributaria y su tratamiento de impuesto de renta en Colombia y Venezuela como factor de la inversión extranjera.

El estudio concluye que Colombia es un país más favorable para la inversión extranjera, en comparación con Venezuela, pues nuestro país tiene mayor número de incentivos tributarios, tarifas de imposición más bajas (en 2008 para Colombia 33 % y para Venezuela 34 %) que disminuyen el impuesto a pagar. No hay limitación respecto al porcentaje de participación extranjera en una inversión en Colombia, ni al monto de capital o utilidades reembolsadas al inversionista extranjero, como también mayor cobertura en descuentos tributarios. Finalmente, el estudio aclara que el impuesto a la renta influye aproximadamente en un 5 % de la decisión de inversión extranjera en el país.

Arango-Atehortúa y Castrillón-Montoya (2012), presentan el trabajo *Doble tributación internacional, Análisis de los convenios con España, Chile y la Decisión 578 de la CAN*, como requisito para optar al título de Especialista en Políticas y Legislación Tributaria, en la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad de Medellín, donde se describe el

fenómeno de la Doble Imposición internacional, e identifica las estructuras de los convenios para evitar la doble tributación internacional (ONU, OCDE). Analiza, desde el ámbito colombiano, el contenido del articulado de la Decisión 578 de 2004, “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal” (CAN, 2004), que derogó la Decisión 40 de 1971 de la CAN (1971), realizando un comparativo entre este CEDI y el contenido de los convenios con España y Chile. Lo anterior con el fin de facilitar la planeación tributaria a través de la aplicación de los convenios y evitar la Doble Imposición.

Los autores concluyen en este trabajo, que los CEDI son medios para incentivar la inversión extranjera, liberar de cargas tributarias a los inversionistas, generar confianza en el inversor, impulsar la economía, generar nuevos esquemas de negocio y, finalmente, en comparación con los CEDI con España y Chile; la Decisión 578 de la CAN -que utiliza su propio modelo- beneficia a sus Estados miembros por la utilización del criterio de la fuente y al contribuyente, ya que las rentas deben considerarse exoneradas en el país de la residencia.

De otra parte, Jaramillo-Rodríguez y Macas-Tapia (2013), presentaron el trabajo titulado *Análisis tributario y contable para evitar la doble tributación del convenio firmado por el Ecuador con los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones*, como requisito para optar al título de Contador Público Auditor, en la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, Carrera de Contabilidad y Auditoría de la universidad de Cuenca, Ecuador, donde analizan la doble tributación, sus causas y consecuencias, métodos para evitarla, contenido y estructura de los modelos de CEDI de la OCDE, ONU y CAN y realizan la “aplicación contable de los artículos de la Decisión 578 de 2004” (CAN, 2004), CEDI de la Comunidad Andina de Naciones, con su correspondientes ejemplos, finalizando con las ventajas y desventajas de su aplicación en los Estados miembros de la CAN.

En esta tesis se concluyó, en primer lugar, que la Decisión 578 de la CAN se basa en el criterio de la Fuente para gravar las rentas en los países miembros del grupo, aplicando de manera excepcional el criterio de la residencia en los servicios personales en ejercicio de funciones oficiales, por servicios de transporte y las rentas obtenidas por títulos, acciones y otros valores. En segundo lugar, las autoras consideran que la Decisión 578 de la CAN es una buena herramienta para atraer la inversión extranjera. Finalmente destacan que, dada la poca difusión y conocimiento de las personas naturales y jurídicas sobre la Decisión 578 de la CAN, los sujetos pasivos de la obligación tributaria no hacen “uso de los beneficios que se les pueden presentar al acogerse a este convenio” (Jaramillo-Rodríguez y Macas-Tapia, 2013, p. 60).

Ramírez-Cardoso (2013), presentó en el área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, el trabajo de grado titulado *Los tributos heterodoxos en la Comunidad Andina y sus consecuencias jurídicas*, como requisito para optar al título de Magíster Internacional en Derecho, Mención en derecho tributario, donde realiza una descripción breve sobre la naturaleza de los tributos directos “impuesto a la renta y al impuesto sobre el patrimonio”, e indirectos “impuesto al consumo en general, al impuesto a los consumos específicos o especiales y a los impuestos al comercio exterior”, concluyendo en este particular que, hasta el año 2013, los tributos indirectos eran el eje central de los sistemas tributarios en los países de la CAN.

Reyes-Beltrán (2014), presenta en la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia, sede Bogotá D.C., el trabajo de grado *Derecho Privado y Globalización: Las Transformaciones del Estado en el Nuevo Orden Global*, como requisito para optar al título de Magíster en Derecho, en el cual se centra en analizar el concepto de globalización, su relación con el derecho, el papel del derecho globalizado, la Constitución de

1991 y la funcionalidad del Estado colombiano a la globalización. El estudio concluye, desde el ámbito tributario, que dicho proceso influyó significativamente en las reformas estructurales para la organización del Estado y la economía, y principalmente en la modernización del sistema tributario en el país y sus consecuentes reformas tributarias, con el fin de garantizar el cumplimiento de los fines esenciales del Estado y la inserción de Colombia en la dinámica del sistema capitalista mundial.

De otra parte, Ortega-Minero (2014), presentó en la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Veracruzana de Xalapa-Enríquez, Veracruz-México, el trabajo de grado titulado *Convenios Internacionales para evitar la doble tributación*, como requisito para optar al título de Licenciado en Contaduría, donde estudia las características principales y antecedentes de los convenios de Doble Imposición, aspectos generales y composición fiscal de los tratados internacionales para evitar la Doble Imposición, características y principios rectores de los modelos de CEDI de la OCDE, ONU y Estados Unidos de Norteamérica, relacionados con la legislación mexicana.

La autora concluye que el conocimiento de los principios de los modelos de CEDI es fundamental para su interpretación, siendo el modelo de la ONU el más consultado y utilizado como base de los actuales CEDI, seguido del convenio OCDE. La finalidad de los CEDI es evitar la doble tributación por la obtención de ingresos percibidos por un sujeto pasivo, además del estímulo estatal para la inversión extranjera; y su aplicación se limita para impuestos federales en el caso de México y nacionales en otros Estados.

2.2. ¿Qué es la globalización?

La globalización es un proceso de intercambio de factores económicos, tecnológicos, políticos, sociales, empresariales y culturales a nivel mundial, que se da por el auge de la comunicación e interdependencia de los países. Sin embargo es un concepto tan amplio y diverso que Beck (2004), la consideró “la palabra peor empleada, menos definida, probablemente la menos comprendida, la más nebulosa y políticamente la más eficaz de los últimos y sin duda también de los próximos años” (p. 40).

Esa serie de fuerzas mencionadas por el autor, producen unos cambios locales y globales que se consolidan en unas políticas de carácter mundial, como lo afirma Reyes-Beltrán (2014): “La globalización es un fenómeno reciente y por tanto poco preciso de definir, aunque fundamentalmente, describe una serie de fuerzas y tendencias de origen económico que están cambiando el mundo y su orden, internacionales” (p. 19).

La globalización es dinámica, pues tanto sus entradas, como su proceso y su salida, van acompañadas de la constante de innovación característica de esta sociedad. Gracias a la innovación se producen inventos que han marcado cambios sustanciales en el último siglo; hablamos de la tecnología, del internet, de los satélites, que han permitido que el flujo de información sea vasto e instantáneo.

Dicha información es utilizada por muchos actores sociales para efectos locales y globales. Sobre todo se observa la semejanza en la concepción de aspectos sociales, económicos, políticos, jurídicos y culturales, que para algunos países, en ciertos aspectos, ha significado el conocimiento de modelos sobre los cuales han articulado la actualización de sus estructuras.

En los aspectos jurídicos y económicos también se presenta una integración conceptual en los últimos años, motivada fundamentalmente por el intercambio de bienes y servicios. Producto de esto proliferan las empresas multinacionales e internacionales que terminan generalizando sus políticas de carácter global a través de organismos multilaterales, OCDE, ONU, OIT, entre otros, con el argumento de generar mayor competitividad y estabilidad jurídica. Según Beck (2004), la globalización hace referencia a “los procesos en virtud de los cuales los Estados soberanos nacionales se entremezclan con actores transnacionales y sus respectivas probabilidades de poder, orientaciones, identidades y entramados” (p. 14).

En igual sentido Reyes-Beltrán (2014), expresa:

La globalización económica sustentada en el consenso neoliberal caracterizado por: restricción al Estado de la regulación de la economía; nuevos derechos de propiedad para la inversión extranjera y subordinación de los Estados Nacionales a las agencias u organismos multilaterales, (ha introducido una infinidad de recetas en los Estados periféricos o semiperiféricos. (p. 37)

Dadas las condiciones de profundidad del término “globalización” y de los diferentes elementos que interactúan en ella, es admisible que se perciban posiciones a favor y en contra. Expertos en el tema de la globalización coinciden en manifestar que su puesta en marcha ha generado una gran tensión al interior del capitalismo tal y como Harvey (2014) lo sostiene:

[...] Entre el monopolio y la competencia, la centralización y la descentralización del poder económico por parte del Estado, está basado en nuevas relaciones económicas que crearán un capitalismo más ajustado a la diversificación, la movilidad geográfica, la flexibilidad de los mercados de trabajo, los procesos laborales y los mercados de

consumo, que se acompañan de innovaciones institucionales, productivas y tecnológicas, logradas gracias a desarrollos paralelos que tienen que ver con la información precisa y el análisis instantáneo de datos que se han convertido en elementos esenciales de los intereses de las ETN. (p. 182)

En el intercambio de bienes y servicios se presenta una preponderancia de la información como factor económico, lo que ha llamado la atención de los Estados. Su interés radica en considerarlos como una fuente de impuestos con los cuales financian sus programas de desarrollo. En tal sentido:

Castañeda-Rodríguez (2016) sostiene que pese a que el debate en relación con la globalización y sus potenciales efectos sobre la capacidad fiscal de los Estados, se ha concentrado en la teoría de la competencia tributaria, por un lado, o de la compensación, por el otro, por lo que se asume que los gobiernos se encuentran en una especie de batalla para evitar la erosión de sus bases gravables, dando origen al establecimiento de los convenios de Doble Imposición CEDI, con el fin de evitar la brecha fiscal entre unos países que están en vía de desarrollo con las grandes potencias, como herramienta para evitar la Doble Imposición.

La globalización y la tributación manejan una tensión que se fundamenta en el imperativo de la apertura y la potestad tributaria de los Estados, que los obliga a abrir canales conceptuales que permitan articular el elemento de innovación en la distribución de la carga tributaria. Así lo propone Zaki (1997), quien admite que la globalización es un fenómeno de renegociación del espacio-tiempo, que se sale de las fronteras nacionales y se internacionaliza, afectando la entidad política estatal, cuando:

La globalización es como un movimiento planetario en que las sociedades renegocian su relación con el espacio y el tiempo, por medio de concatenaciones que ponen en acción una proximidad planetaria bajo su forma territorial (el fin de la geografía), simbólica (la pertenencia) a un mismo mundo, y temporal (la simultaneidad). (pp. 12-13)

2.3. Potestad tributaria

Las relaciones internacionales entre Estados han marcado el punto de inicio de los intercambios comerciales, los cuales, al incrementar la inversión extranjera, generan lo que la doctrina ha denominado como doble tributación, que se presenta cuando “un mismo supuesto gravable determina el nacimiento de diferentes obligaciones tributarias por el mismo o análogo concepto y en el mismo período impositivo en dos o más países” (Borderas y Moles, 2008, p. 51).

La Doble Imposición o doble tributación, se origina cuando sobre la misma renta o patrimonio, hecho gravable y periodo fiscal, dos o más países en ejercicio de sus soberanías fiscales gravan al mismo sujeto pasivo de la obligación tributaria o contribuyente.

A su vez la Sentencia C-577 de 2009 señala que “La Doble Imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo” (Corte Constitucional, Sentencia C-577 de 2009). Cabe destacar que, si bien existe jurisprudencia más reciente, en ella se cita la definición contenida en la mencionada sentencia.

En Colombia se cuenta con una serie de convenios firmados con diferentes países, con el fin de evitar la Doble Imposición en la comercialización de bienes y servicios. Para el tema de

este trabajo tendremos en cuenta los convenios firmados y los modelos de la OCDE, la ONU, siendo estas herramientas que facilitan el manejo de la tributación internacional, los cuales son, en parte, la respuesta a la doble tributación.

La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas, e implica la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede exigir a las personas que le transfieran una parte de sus rentas o patrimonios para financiar las necesidades públicas.

El Estado tiene la necesidad de obtener su legitimación por los medios de participación ciudadana, para después cobrar los impuestos que le servirán para cumplir sus objetivos. Es definida por Villa-Jiménez (1979) como “la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los particulares y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención...” (p. 155).

2.4. Doble imposición

La OCDE (2010), 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. (p. 7)

La superposición se origina en el momento en que las leyes tributarias utilizan diversos criterios de sujeción a los tributos, o aun utilizando el mismo, los configuran de forma distinta, en relación con las causas de la Doble Imposición internacional. Expresa Torres-Silva (2011),

que esta se encuentra en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional; aquello que se ha denominado “superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición”.

Existen dos tipos de Doble Imposición:

Doble Imposición Jurídica

Esta clase de Doble Imposición se puede presentar cuando una persona residente en un Estado es gravada en este por sus rentas y patrimonio, al igual que por las rentas o patrimonio en otros Estados. “Se da en los casos en que una misma persona es gravada más de una vez por la misma renta y por dos o más Estados” (Borderas y Moles, 2008, p. 51).

Doble Imposición Económica

Este tipo de Doble Imposición se da en los dividendos, cuando son gravados como beneficios empresariales y luego llegan a otra persona en Estados diferentes y también son gravados. Borderas y Moles (2008): “Se da en los casos en que una renta es gravada en dos personas diferentes y por dos o más Estados” (p. 52).

Cabe destacar que, para que se presente la doble tributación, es necesario que se ejerza la facultad tributaria por dos o más Estados en impuestos similares, un mismo hecho o materia imponible y en un mismo periodo fiscal. Sin embargo, en la Doble Imposición jurídica, lo anterior recaería sobre un solo sujeto pasivo, mientras que la económica recae sobre varios sujetos.

2.4.1 Criterios de Vinculación.

Los países en virtud de su soberanía ejercen sobre sus administrados la facultad coactiva de recaudar tributos por sus rentas o patrimonio; sin embargo, al concurrir dos soberanías con el mismo fin, se presenta una controversia respecto al ámbito de aplicación de la potestad tributaria. En ese escenario es necesario delimitar el concepto de la renta bajo dos criterios a saber:

2.4.1.1. Criterio Territorial o de la Fuente.

Este criterio se basa principalmente en lo que la doctrina ha denominado criterio objetivo, debido a que se basa en hechos, materias imponibles o circunstancias económicas, y recae sobre la renta o patrimonio gravados por el país que se atribuye el origen de las rentas a su territorio, considerándolas de fuente nacional, sin que influya el lugar de domicilio o residencia del contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El criterio territorial o de la fuente, se define como aquel donde “la renta se grava por parte del país en el que se ha obtenido la misma, con independencia del lugar donde resida fiscalmente el contribuyente” (Vallejo-Chamorro y Gutiérrez- Lousa, 2002, p .42).

Este criterio es fundamento del sistema tributario basado en la fuente. Según Arango-Atehortúa y Castrillón-Montoya (2012), “cuando un sistema tributario configura sus normas basado en el criterio territorial o bajo el estatuto real, estamos hablando de un sistema tributario de la Fuente” (p. 22).

2.4.1.2. Criterio de la Residencia.

Para la aplicación de este criterio se debe considerar el domicilio, nacionalidad o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Así, el Estado donde reside el

contribuyente podrá ejercer su potestad tributaria para gravar las rentas o patrimonio de este, sin que para ello importe el país en el cual la renta se produzca o el patrimonio se asiente. Ello obedece a un criterio de carácter subjetivo, pues se enfoca en la igualdad del contribuyente respecto a sus semejantes nacionales.

Al respecto, los autores Vallejo-Chamorro y Gutiérrez-Lousa (2002), aducen que este criterio delimita el concepto de renta, debido a que “el país en el que el contribuyente es residente a efectos fiscales tiene el derecho de someter a gravamen todas las rentas que este obtenga (su renta mundial), con independencia del lugar donde esta se genere o se perciba” (p. 42).

Sin embargo, se debe tener en cuenta que este criterio está sujeto a las definiciones que los Estados le den al concepto de residencia. En ese sentido, para el caso colombiano, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN] (2010), acoge el concepto de residencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), según la cual “toda persona que, en virtud de la legislación de un Estado, está sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga (Modelo de convenio de la OCDE)” (p. 12).

Según el Estatuto Tributario colombiano (Decreto 624, 1989), el estatus de residente se presenta para una persona luego de permanecer continua o discontinuamente en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, incluyendo días de entrada y salida del país, durante un periodo cualquiera de trescientos sesenta y cinco (365) días calendario consecutivos. En el entendido de que, la permanencia continua o discontinua en el país recaiga sobre más de un

año o periodo gravable, se considerará que la persona es residente a partir del segundo año o periodo gravable (Decreto 624, 1989, art. 10)¹,

Este criterio se basa en el sistema tributario de Renta Mundial. “Cuando un sistema tributario se fundamenta en el criterio residencial o bajo el estatuto personal, nos encontramos frente a un sistema tributario de Renta mundial o global (Arango-Atehortúa y Castrillón-Montoya, 2012, p. 22).

2.4.2. Causas de la Doble Imposición.

Se presenta cuando dos Estados reclaman y ejercen su facultad tributaria, bien sea por diferencia en los criterios de vinculación utilizados como residencia-fuente, por ejemplo: Estados con sistemas de renta mundial y fuente; o cuando coinciden en la utilización de criterios de residencia entre Estados, con sistemas de renta mundial. Puede presentarse cuando dos Estados utilizan al unísono el criterio de la fuente por su decisión de implementar el sistema de la fuente.

Así, para el caso de Colombia, la DIAN, que acogió el concepto de Doble imposición definido por la OCDE y lo aplicó al ámbito nacional, explica que esta figura se puede presentar en tres eventos:

- Cuando los contribuyentes son sometidos a imposición en su país de residencia por las rentas de fuente extranjera y esas mismas rentas también son sometidas a imposición en los países en que se generaron.
- Cuando una persona es considerada residente de dos Estados y en consecuencia es gravada por estos sobre la totalidad de sus rentas, sin importar la fuente.

¹ Modificado por la Ley 1607 de 2012, art 2.

- Cuando dos Estados simultáneamente se atribuyen la fuente de una renta, por lo que ambos ejercen su derecho a gravarla (DIAN, 2010, p. 10).

2.4.3. Consecuencias de la Doble Imposición.

Desde un ámbito político-económico, la consecuencia de la Doble Imposición que más preocupa a los gobiernos, al ser considerada para el crecimiento económico, es el desestímulo a la inversión extranjera que coarta la ubicación de capitales, debido a la elevada carga fiscal que representa para los inversores, los mercados en los países que no adoptan políticas tributarias en orden a eliminar este fenómeno.

Cabe destacar que los estudios económicos y de mercado sobre la viabilidad de la inversión, constituyen el principal criterio de los inversionistas para tomar la decisión de invertir. No se debe olvidar que, debido al carácter económico de estas transacciones comerciales, la inversión extranjera también se ve afectada por el fenómeno de la Doble Imposición.

Sin embargo, objetivamente, el fenómeno tributario de la Doble Imposición persistirá hasta que todos los países a nivel global unifiquen los modelos de convenio, para evitar la doble tributación en un solo modelo que busque el bien común y defienda el principio de igualdad, a fin de que sea adoptado de forma exclusiva.

Por su parte, la dinámica del mercado hace que los empresarios interesados en invertir en países que defienden el criterio de vinculación de la fuente hayan optado, por elaborar:

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. (Herrán-Ocampo, 2000, p. 34)

Por consiguiente, hasta tanto no se supere este flagelo, el inversor se verá obligado a buscar mercados donde los sistemas sean más estables, se encuentren definidas las normas en materia de Doble Imposición y donde sus negocios sean más rentables.

La fijación, por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria internacional, de su domicilio o residencia fiscal en un país considerado por Colombia y los demás países de América Latina, como paraíso fiscal, caracterizado por la oposición al intercambio de información tributaria de sus contribuyentes con otros Estados, afecta negativamente en la carga tributaria de los países de la región.

Debido a la dificultad en el intercambio de información en materia tributaria internacional, la Doble Imposición facilita los fenómenos de elusión y evasión de impuestos, pues dificulta el ejercicio de la facultad tributaria por parte de los Estados.

La superación de estos problemas hará frente a la globalización e integración económica y garantizará el éxito en la lucha contra el fraude fiscal internacional. Desde el punto de vista del contribuyente, la Doble Imposición resulta excesivamente perjudicial por cuanto se afectan sus finanzas, y sus derechos a la igualdad y equidad en materia fiscal, se ven vulnerados.

En este contexto de consecuencias, es importante el conocimiento específico y actualizado por parte del inversionista en materia tributaria internacional, con el fin de que se informe y capacite respecto al tratamiento tributario de sus rentas o patrimonio, asesoría contable y legal en las jurisdicciones tributarias de los Estados, donde sus inversiones o exportaciones puedan tener

interés, para efectos de cumplir con sus obligaciones impositivas conforme al derecho fiscal internacional, utilizando debidamente los métodos de eliminación de Doble Imposición.

2.4.4. Métodos para evitar la Doble Imposición.

Históricamente se han presentado varios métodos para disminución de los efectos de la Doble Imposición, así unilaterales, bilaterales y multilaterales.

2.4.4.1. Métodos unilaterales.

Se presentan como soluciones unilaterales a los problemas, causas y consecuencias originadas por la doble tributación. Estos métodos son:

2.4.4.1.1. Método de la exención.

Algunos tratadistas consideran que se presenta únicamente cuando el Estado de la residencia le da el tratamiento de exentas de tributos, a las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, como lo explican Borderas y Moles (2008): “Según este sistema la renta se grava exclusivamente en uno de los países, quedando exenta en los restantes. Así, los demás países renuncian a la percepción del impuesto. La renta puede quedar exenta en el Estado de la fuente” (p. 53).

Este método no implica renuncia a la facultad tributaria por parte de los Estados, sino más bien una pérdida de recaudo para el Estado, y un beneficio concedido al contribuyente en su inversión, que estimula el crecimiento económico de las naciones.

Borderas y Moles (2008) reconocen dos sistemas que son: **Exención con progresividad:** La renta de fuente extranjera queda exenta en el país de residencia, aunque es añadida al resto de la renta para determinar el tipo medio de gravamen aplicable a la parte de base imponible no

exenta. **Exención íntegra:** Se dejan exentas las rentas de fuente extranjera, sin integrarlas en la base imponible del contribuyente en el país de residencia.

La legislación colombiana, en el artículo 233 del Estatuto Tributario, concede este beneficio a las personas naturales o jurídicas extranjeras que “tendrán derecho a las exenciones contempladas en los Tratados o Convenios Internacionales que se encuentran vigentes” (art. 233).

2.4.4.1.2. Método de imputación o crédito fiscal (Tax-Credit).

El Estado de la residencia concederá al contribuyente que obtiene rentas extranjeras, un crédito fiscal, que le permitirá deducir total o parcialmente el tributo cancelado en el otro Estado.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2010) reconoce:

En Colombia se utiliza el método de crédito tributario, el cual da derecho a descontar del impuesto a pagar sobre rentas sujetas a impuesto en el país, el impuesto pagado en otro Estado por esas mismas rentas, limitándose este descuento hasta el importe del impuesto a pagar en Colombia. (p. 35)

El Estatuto Tributario concede el descuento por los impuestos pagados en el exterior, a las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen.

Al respecto, los doctrinantes Borderas y Moles (2008) lo clasifican así:

Imputación integral:

El Estado de residencia permite la deducción de los impuestos pagados en el extranjero, sin límite alguno. Así, si estos son superiores a los pagados en el país de residencia, el exceso es compensado por deducción o por devolución.

Imputación ordinaria o limitada:

El Estado de residencia permite la deducción del impuesto pagado en el Estado de la fuente, con el límite de los impuestos a pagar en dicho Estado. Se permite la deducción en la cuota de la menor de estas dos cantidades:

- El impuesto efectivamente pagado en el extranjero.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen del Estado de residencia, a la parte de la base imponible gravada en el país de la fuente. (pp. 56-57).

2.4.4.1.3. Imputación de impuesto no pagado o crédito ficticio (Tax-Sparing).

Este método le otorga al contribuyente la deducción en el Estado de la residencia, del impuesto que le correspondía pagar y no fue sometido a impuesto en el Estado de la fuente.

El Tax-Sparing o crédito fiscal, concede “al contribuyente residente en el estado inversor, el derecho al crédito fiscal por el monto del impuesto que no fue cobrado en el país de la fuente, con ocasión de un beneficio tributario” (Arango-Atehortúa y Castrillón-Montoya, 2012, p. 30). “También puede ser otorgado bajo la modalidad de la deducción del impuesto teórico (lo que debió pagar), e incluso la parte del impuesto reducido que haya tenido que soportar” (Arango-Atehortúa y Castrillón-Montoya, 2012, p. 30).

2.4.4.1.4. Método de deducción.

En este método, el Estado de la residencia considera los impuestos pagados en el Estado de la fuente, como gasto deducible de los ingresos brutos, para efectos de reducir la base imponible compuesta de rentas nacionales y extranjeras.

En palabras de Borderas y Moles (2008), “el impuesto pagado en el extranjero tiene la consideración de gasto deducible de la renta gravada en el país de residencia” (p.60). Según Arango-Atehortúa y Castrillón-Montoya (2012), presenta dos variantes:

- Deducción total: consiste en tratar el impuesto pagado en el exterior como un gasto en la declaración de renta del país de residencia.
- Deducción parcial: hace referencia a que el valor del impuesto aceptable como deducción, no podrá ser superior al tipo o tasa a la que se encuentra sometida la renta nacional; incluso, pudiera hablarse de una deducción con progresividad. (p. 29)

2.4.4.2. Métodos Bilaterales.

Hace alusión a convenios o tratados que dos Estados adoptan en materia fiscal, con el fin de incentivar la inversión extranjera y minimizar los efectos de la Doble Imposición en los impuestos de renta.

Dos soberanías fiscales adoptan acuerdos para eliminar posibles discordancias entre sus legislaciones, ya sea por haber optado por criterios de asignación diferentes, ya sea por diferir en la definición o calificación de cualquier elemento de la relación tributaria, o por cualquier otra diferencia que provoque Doble Imposición o ausencia de la misma (Vallejo-Chamorro y Gutiérrez-Lousa, 2002, p. 21).

En ese sentido, dos Estados pretenden disminuir los efectos de la doble tributación, conciliando sus sistemas tributarios a través de convenios para evitar la Doble Imposición.

2.4.4.3. Métodos Multilaterales.

Proviene del esquema anterior y surge de la reunión de varios Estados que normalmente comparten su diversidad cultural, geográfica, étnica, e intereses políticos-económicos comunes. Al respecto, un estudio del instituto de estudios fiscales de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, menciona que:

Las autoridades fiscales de varios países, normalmente de un misma área geográfica (Unión Europea), o de un nivel de desarrollo similar (OCDE), pero en cualquier caso, con intereses y problemas comunes, deciden acometer conjuntamente la adopción de principios, o la realización de reformas en sus respectivas legislaciones, con el fin de solucionar situaciones que a todos afectan. (Vallejo-Chamorro y Gutiérrez-Lousa, 2002, p. 21)

2.4.5. Convenios para evitar la Doble Imposición CEDI.

Los convenios de Doble Imposición son: “Acuerdos internacionales suscritos por dos Estados contratantes, mediante los cuales estos renuncian a su soberanía fiscal con el fin de garantizar a los contribuyentes la eliminación de la Doble Imposición internacional y evitar el fraude y la evasión fiscal” (Borderas y Moles, 2008, p. 28).

La finalidad de los CEDI es evitar que una renta o patrimonio sea gravada de forma concurrente en varios Estados, que pudiera generar detrimento en el patrimonio del contribuyente, y además incrementar la confianza y seguridad jurídica en las legislaciones

tributarias internas, incentivar el flujo de capitales, la inversión extranjera, y el equilibrio fiscal, principalmente en países que dependen de esta inversión para su crecimiento económico.

Al respecto, la DIAN (2010) señala que estos “constituyen un instrumento de cooperación internacional para combatir la evasión y el fraude, al incluir cláusulas como la de intercambio de información entre los Estados contratantes” (p. 7).

En el contexto colombiano, la interpretación de los CEDI como normas de derecho internacional, se hace con carácter preponderante sobre la legislación nacional y se ve enmarcada dentro de los lineamientos de la Ley 32 de 1985 que aprobó la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita el 23 de mayo de 1969.

2.4.5.1 Estructura General de los CEDI.

La disposición Normativa de los CEDI es similar en cada modelo (OCDE, ONU) y se compone principalmente de la siguiente estructura: Capítulo I. Ámbito de aplicación del convenio; Capítulo II. Definiciones; Capítulo III. Imposición de las rentas; Capítulo IV. Imposición sobre el patrimonio; Capítulo V. Métodos para evitar la Doble Imposición; Capítulo VI. Disposiciones especiales; Capítulo VII. Disposiciones finales. Se debe aclarar que esta estructura en Colombia fue tomada del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE.

2.4.5.2. Principios de aplicación de los Convenios de Doble Imposición.

Los Convenios de Doble Imposición se rigen por los principios generales del derecho de los tratados. En Colombia, estos principios se aplican en su totalidad y se clasifican, según la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en:

Pacta Sun Servanda: Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

Principio del Efecto Negativo: Los convenios no tienen función positiva de atribuir a los Estados pretensiones tributarias no previstas en la ley interna – no crean derecho positivo.

Principio de no Agravación: Los convenios de Doble Imposición no pueden hacer más onerosa la situación tributaria de los contribuyentes, que la contenida en la legislación interna de cada Estado.

Principio de la Relatividad: Los convenios de Doble Imposición solamente se aplican a los residentes de uno u otro Estado contratante. No aplican de manera general a los nacionales de los Estados.

Principio de no Discriminación: Están prohibidas las discriminaciones debido a la nacionalidad. Los nacionales de un Estado que se encuentren en las mismas condiciones que los nacionales del otro Estado, no pueden recibir un trato fiscal menos favorable (DIAN, 2010). Sin embargo, cuando se habla de principios más especializados contenidos expresamente en el cuerpo normativo de los CEDI, la doctrina habla de los siguientes:

Principio del procedimiento amistoso: Es un procedimiento adicional a los recursos internos de los Estados, por el que cualquier residente fiscal en cualquiera de los Estados que han suscrito el CEDI, puede instar un acuerdo amistoso interestatal cuando considere que cualquiera de los Estados ha adoptado una medida que implique una aplicación indebida del CEDI (Borderas y Moles, 2008).

Por lo tanto, cuando se presentan discrepancias o dudas respecto a la interpretación de las normas o aplicación de los convenios de Doble Imposición, por solicitud de las partes

involucradas (personas naturales o jurídicas), los Estados suscriptores deberán impulsar la solución de la controversia a través de mecanismos de solución de conflictos, previamente establecidos, sin que exista la obligación de llegar a un acuerdo conciliatorio.

Principio de Intercambio de información: Los Estados contratantes de los CEDI se comprometen a implementar mecanismos que faciliten el intercambio de información. Dicho intercambio se presenta con o sin solicitud previa de las partes. Sin embargo esta estará condicionada al carácter de la información, su disponibilidad y demás reservas que esta pueda tener. Borderas y Moles (2008) reconocen los siguientes límites:

- El secreto y la confidencialidad de los funcionarios.
- El uso limitado de la información para determinados fines.
- Prohibición de suministrar información que revele un secreto comercial, industrial o profesional.
- El intercambio de información en base a la legislación interna, o a la práctica administrativa del Estado que la suministra (p. 30).

2.5. Modelos de los convenios de Doble Imposición

La necesidad de los Estados de regular sus relaciones tributarias internacionales, fruto de la globalización de los mercados internacionales, hizo necesario la implementación de los CEDI para evitar la doble tributación. Dichos convenios suelen estar sujetos a modelos de convenio tipo que permitan una negociación más uniforme entre los Estados firmantes.

Así, los modelos de convenio de Doble Imposición tuvieron su origen en el seno de las organizaciones internacionales (OCDE, ONU), que exteriorizaron los intereses de la comunidad

internacional y la necesidad de evitar el fenómeno de la Doble Imposición. En ese sentido se realizará una breve reseña histórica de los modelos de CEDI más relevantes en la actualidad.

2.5.1. Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE (MCOCDE).

En 1955, el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), realizó una primera reflexión sobre la Doble Imposición. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), publicó en 1977 su modelo de convenio para evitar la Doble Imposición (MCOCDE). Según la OCDE (2010), dicho modelo de convenio ha sido actualizado en los años 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 y 2014.

La OCDE se concibe como un foro técnico de discusión y cooperación para mejorar el bienestar y el desarrollo social de los individuos. Logra la extensión de sus políticas por medio de las características de foro multilateral, con método de mutuo poder de vigilancia y el establecimiento de acuerdos mutuos de sus normas no vinculantes, que minimizan los conflictos.

La aplicación del articulado de este modelo de convenio para evitar la Doble Imposición es de obligatorio cumplimiento para los 34 países que actualmente son miembros de esta organización. Según la página web oficial del centro de la OCDE en México para América Latina y el Caribe, sus miembros son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Países Bajos, Noruega, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rep. Checa, Rep. Eslovaca, Suecia, Suiza, Turquía y Colombia. Este CEDI es de aplicación facultativa para los estados adscritos (no miembros).

El modelo de CEDI de la OCDE resulta más favorable para los países desarrollados o exportadores de capital, por ser quienes recaudarán el tributo (Tabla 1).

Tabla 1. Estructura general del modelo de convenio de la OCDE

Estructura normativa del MCOCDE		
Capítulo I. Ámbito de aplicación del convenio	Artículo 1	Personas comprendidas
	Artículo 2	Impuestos comprendidos
Capítulo II. Definiciones	Artículo 3	Definiciones generales
	Artículo 4	Residencia
	Artículo 5	Establecimiento permanente
Capítulo III. Imposición de las rentas	Artículo 6	Rentas inmobiliarias
	Artículo 7	Beneficios empresariales
	Artículo 8	Navegación marítima, interior y aérea
	Artículo 9	Empresas asociadas
	Artículo 10	Dividendos
	Artículo 11	Intereses
	Artículo 12	Regalías
	Artículo 13	Ganancias de capital
	Artículo 14	Trabajos independientes (suprimido)
	Artículo 15	Renta del trabajo dependiente
	Artículo 16	Remuneraciones en calidad de consejero
	Artículo 17	Artistas y deportistas
	Artículo 18	Pensiones
Artículo 19	Funciones públicas	
Artículo 20	Estudiantes	
Artículo 21	Otras rentas	
Capítulo IV. Imposición sobre el patrimonio	Artículo 22	Patrimonio
Capítulo V. Métodos para evitar la Doble Imposición	Artículo 23 ^a	Método de exención
	Artículo 23 ^b	Método de imputación o de crédito
Capítulo VI. Disposiciones especiales.	Artículo 24	No discriminación
	Artículo 25	Procedimiento amistoso
	Artículo 26	Intercambio de información
	Artículo 27	Asistencia en la recaudación de impuestos
	Artículo 28	Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares
	Artículo 29	Extensión territorial
Capítulo VII. Disposiciones finales	Artículo 30	Entrada en vigor
	Artículo 31	Denuncia

Fuente: adaptado del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE 2010

Como se puede observar en el cuadro anterior, el capítulo II define los conceptos que sirven de base interpretativa para el MCOCDE, siendo los artículos 3, 4 y 5 de especial relevancia, pues presentan las definiciones generales, residencia y establecimiento permanente, respectivamente.

De igual manera, los artículos 6 al 22 distribuyen la facultad tributaria de los Estados, en virtud de los tipos de rentas y patrimonio: y los artículos 23a y 23b definen la exención e imputación o crédito como los métodos que usa el modelo para evitar la Doble Imposición.

Finalmente se presentan los comentarios a los artículos del MCOCDE, los cuales, si bien no son considerados como ejecutorios o de obligatorio cumplimiento para los países miembros de la organización, sí constituyen un criterio de interpretación importante a la hora de solucionar controversias presentadas en la aplicación de los CEDI, basados en este modelo.

2.5.2. Modelo de Convenio de Doble Imposición de la ONU (MCONU).

Este modelo de convenio es utilizado de forma menos frecuente que el anterior, por varias condiciones fundamentales: No tiene un carácter prescriptivo, vinculante o ejecutorio para los Estados, respecto a su articulado y sus correspondientes comentarios. Se basa en la estructura del modelo de convenio de la OCDE. Constituye un complemento normativo del anterior, privilegia los intereses tributarios de los países en desarrollo, con la utilización de forma equilibrada de los criterios de la fuente y residencia. Además, el país desarrollado tiene una marcada preferencia por la utilización del modelo de convenio de la OCDE, que aplica principalmente el criterio de la renta mundial, para la suscripción de CEDI con otros Estados.

Sin embargo, la doctrina ha reconocido que el modelo de la ONU “está destinado para los países receptores de inversiones o fuente de rentas, respetando en mayor medida la soberanía fiscal de los Estados. Está pensado para favorecer a los países en vías de desarrollo” (Borderas y Moles, 2008, p. 29). Este es un ejemplo claro de la conveniencia de este modelo para los países importadores de capital, como es el caso de Latinoamérica.

El modelo de convenio de la ONU presenta la siguiente estructura general, tomada de la actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, realizado por el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU en el año 2011:

Tabla 2. *Estructura general del modelo de convenio de la ONU*

Estructura normativa del MCONU		
Capítulo I. Ámbito de aplicación de la convención	Artículo 1	Personas comprendidas
	Artículo 2	Impuestos comprendidos
Capítulo II. Definiciones	Artículo 3	Definiciones generales
	Artículo 4	Residente
	Artículo 5	Establecimiento permanente
Capítulo III. Tributación de los ingresos	Artículo 6	Ingresos procedentes de bienes inmuebles
	Artículo 7	Beneficios empresariales
	Artículo 8	Navegación marítima, interior y aérea
	Artículo 9	Empresas asociadas
	Artículo 10	Dividendos
	Artículo 11	Intereses
	Artículo 12	Cánones y regalías
	Artículo 13	Ganancias de capital
	Artículo 14	Servicios personales por cuenta propia
	Artículo 15	Servicios personales por cuenta ajena
	Artículo 16	Remuneraciones de los miembros de juntas directivas y de los directivos de alto nivel
	Artículo 17	Profesionales del espectáculo y deportistas
	Artículo 18	Pensiones y pagos por seguros sociales
	Artículo 19	Servicios oficiales
Artículo 20	Estudiantes	
Artículo 21	Otros ingresos	
Capítulo IV. Tributación del capital	Artículo 22	Capital
Capítulo V. Métodos para eliminar la doble imposición	Artículo 23	Métodos para eliminar la doble tributación
Capítulo VI. Disposiciones especiales.	Artículo 24	No discriminación
	Artículo 25	Procedimiento de acuerdo mutuo
	Artículo 26	Intercambio de información
	Artículo 27	La asistencia para la recaudación de impuestos
	Artículo 28	Miembros de misiones diplomáticas y puestos consulares
	Artículo 29	Entrada en vigor
Capítulo VII. Cláusulas finales	Artículo 29	Entrada en vigor
	Artículo 30	Terminación

Fuente: Convención modelo de ONU sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo 2014.

El origen de la Comunidad Andina de Naciones se remonta a la suscripción del acuerdo de Cartagena de 1969, el cual sirvió de antesala para la aprobación de la Decisión 40 de 1971,

que constituyó un “Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros” de la comunidad (Anexo 1), y un “Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión” (Anexo 2). Estos anexos conformaron el primer Convenio y Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición en Latinoamérica, respectivamente. Actualmente la CAN está compuesta por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

A mediados de la década del 2000 y dada la necesidad de actualización de la norma, se implementó el CEDI de Comunidad Andina de Naciones, mediante la Decisión 578 de 2004: “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal”, publicado en la Gaceta del Acuerdo de Cartagena N° 1063 del 5 de mayo de 2004, el cual derogó el Anexo 1 de la Decisión 40 de 1971. Por lo tanto, todas las relaciones tributarias, fruto de los intercambios comerciales entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, se rigen desde entonces por aquella norma.

En términos generales, las siguientes son algunas observaciones entre la Decisión 40 de 1971 y la Decisión 578 de 2004 que conforma el régimen para evitar la Doble Imposición de la CAN:

Tabla 3. Estructura normativa y actualización de la Decisión 578 de la CAN

Estructura normativa y actualización			
Norma Capítulo	Decisión 40	Decisión 578	Observaciones
Capítulo I. Ámbito de aplicación y definiciones generales	Artículo 1: Materia del Convenio	Artículo 1: Ámbito de Aplicación	Cambia título del artículo, contenido sin cambios.
	Artículo 2: Definiciones generales	Artículo 2: Definiciones generales	Amplia definiciones de Regalía pues además de los contenidos en la Decisión 40 incluye licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza (literal i) e Intereses asimilados al concepto de rendimientos.
	Artículo 3: Alcance de expresiones no definidas	Suprimido	N.A
Capítulo II. Impuesto a la renta	Artículo 4: Jurisdicción Tributaria	Artículo 3: Jurisdicción Tributaria	Sin cambios, Criterio de la Fuente
	Artículo 5: Rentas provenientes de bienes inmuebles	Artículo 4: Rentas provenientes de bienes inmuebles	Sin cambios. Criterio de la fuente. Rentas gravadas por el País en el cual estén situados dichos bienes.
	Artículo 6: Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales	Artículo 5: Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales	Sin cambios. Criterio de la fuente. Rentas gravables en el país miembro en que se realizó la actividad
	Artículo 7: Beneficios de las empresas	Artículo 6: Beneficios de las empresas	Criterio principal: Fuente. Criterio auxiliar: Establecimiento permanente.
	No Aplica	Artículo 7: Empresas Asociadas o Relacionadas	Promueve la utilización de los métodos de imputación o exención para prevenir la doble imputación, utilizando el concepto de Establecimiento permanente. Adicionado según Artículo 9 de los modelos de convenio de la ONU y OCDE
	Artículo 8: Beneficios de empresas de transporte	Artículo 8: Beneficios de empresas de transporte	Sin cambios, Criterio del Domicilio.
	Artículo 9: Regalías derivadas de la utilización de patentes, marcas y tecnologías	Artículo 9: Regalías	Criterio de la Fuente. Grava el país donde presta el servicio o se usa el bien.
	Artículo 10: Intereses	Artículo 10: Intereses	Criterio de la Fuente. Grava el país miembro donde se impute y registre el pago
	Artículo 11: Dividendos y participaciones	Artículo 11: Dividendos y participaciones	Criterio de la fuente, grava el país del domicilio empresarial
	Artículo 12: Ganancias de capital	Artículo 12: Ganancias de capital	Criterio de la fuente sumado al lugar de registro de los bienes (transporte) o emisión (acciones o títulos valores)
Artículo 13: Rentas provenientes de prestación de servicios personales	Artículo 13: Rentas provenientes de prestación de servicios personales	Amplia este artículo con la expresión “incluidos los de consultoría”. Utiliza el Criterio de la fuente. Excepciones: i) Rentas de funcionarios oficiales será gravables por el país al que presten sus servicios, según el criterio de la residencia; ii)	

			Rentas por actividades de transporte serán gravadas por el país donde estuviere domiciliado el empleador.
	Artículo 14: Empresas de Servicios Profesionales y Asistencia Técnica	Artículo 14: Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría	Estas rentas serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios, es decir, aquel en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.
	Artículo 15: Pensiones y anualidades	Artículo 15: Pensiones y Anualidades	Sin Cambios, Criterio de la fuente.
	Artículo 16: Actividades de entretenimiento público	Artículo 16: Rentas provenientes de actividades de entretenimiento público	Sin Cambios, Criterio de la fuente.
Capítulo III. Impuestos sobre el patrimonio	Artículo 17: Impuestos sobre el patrimonio	Artículo 17: Impuestos sobre el Patrimonio	Sin Cambios, Criterio territorial o de la fuente.
	Artículo 18: Situación de vehículos de transporte, créditos y valores mobiliarios	Suprimido	N.A.
Capítulo IV. Disposiciones generales	Artículo 19: Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros	Artículo 18: Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros	Sin Cambios, Principio de no discriminación
	Artículo 20: Consultas e información	Artículo 19: Consultas e información	Amplia principio de intercambio de información, según este las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario. Sin embargo, no será obligatorio el intercambio de información reservada o por solicitudes que contradigan las normas vigentes de cada Estado. Se basa en el Artículo 26 del modelo de convenio de la OCDE.
	N.A.	Artículo 20: Interpretación y Aplicación	Establece como preferentes las pautas de interpretación y aplicación que buscan evitar la doble tributación sin que con ellos se estimule la evasión.
	N.A.	Artículo 21: Asistencia en los procesos de recaudación	Los Países Miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente determinado mediante actos firmes o ejecutoriados, según la legislación del País solicitante. Siempre que los bienes del contribuyente en el país solicitante no sean suficientes para satisfacer la deuda.
	Artículo 21 Vigencia	Artículo 22: Vigencia	A partir del 05 de mayo de 2004 para todos los ejercicios fiscales posteriores a entrada en vigencia de la Decisión 578 de 2004.

Fuente: Decisión 578 de 2004 que derogó la Decisión 40 de 1971.

La Decisión 578 de 2004, amplía respecto a su antecesora las definiciones de Regalías e intereses y suprime el artículo 3 referente al “Alcance de expresiones no definidas” y el artículo 18 en lo que se refiere a la “Situación de vehículos de transporte, créditos y valores mobiliarios” para el impuesto al patrimonio.

El régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, contenido en la Decisión 578 de 2004 de la CAN, al igual que la anterior, se basa en el criterio de la Fuente, que tiene una estrecha relación con la concepción de la “Jurisdicción Tributaria”, contenida en el artículo 3 de la misma, según el cual “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora” (art. 3).

No obstante, este régimen no hizo mención del anexo 2 de la Decisión 40 de 1971; por consiguiente, el “Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión”, se encuentra vigente hasta la actualidad.

La utilización del criterio de la fuente por parte de la Decisión 578 de 2004, busca prevenir la Doble Imposición internacional, además de favorecer los intereses tributarios de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones. Se debe destacar que su modelo de CEDI es menos flexible en la adopción de nuevos criterios como el de la residencia, contrario a la tendencia internacional.

Un claro ejemplo de ello es que, según la DIAN (2010), el sustento utilizado en la suscripción de los convenios celebrados por Colombia, están fundamentados en el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, conservando la estructura básica desarrollada por ese modelo. Adicionalmente, introducen

lineamientos del modelo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y otros que atienden a las circunstancias de la legislación interna.

Por lo tanto, a pesar de que el país pertenece a la Comunidad Andina de Naciones, se destaca por parte de la DIAN la utilización del modelo de la OCDE en Colombia y evidencia la importancia de acoger este modelo “como herramienta para fomentar la inversión en el país y dotar a los inversionistas colombianos en el exterior, de instrumentos que los hagan competitivos en el marco de una economía globalizada...” (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN] 2010, p. 4).

2.6. La Industria del *Software*

Las dinámicas del comercio exterior, los avances tecnológicos, la globalización y el incremento de la competencia, han llevado a que países como Colombia le hayan dado a esta industria la importancia requerida. La industria del *software* y los servicios informáticos son un sector joven que se encuentra en constante transformación y adaptación y dependiendo de la demanda del mercado. Debido a las particularidades del sector de la industria del *software*, no ha sido posible seguir en todo momento su desarrollo, por no existir datos disponibles o encontrarse poco actualizados los existentes.

Para las exportaciones se tiene una connotación diversa, por la doble condición del *software* como producto y el *software* como servicio. Adicionalmente, la intangibilidad del bien en sí permite su distribución a través de vías no convencionales, como Internet.

Según lo expresa (Spitaleri, 2010), no es sencillo dar con una definición precisa de lo que está comprendido dentro de la industria del *software*; en parte por la naturaleza intangible de sus productos y, en parte, por estar sometida a un acelerado y continuo proceso de cambio

tecnológico. De todos modos, la definición propuesta por la OCDE ofrece un buen punto de partida. Por *software* se entiende “la producción de un conjunto estructurado de instrucciones, procedimientos, programas, reglas y documentación, contenida en distintos tipos de soporte físico (cintas, discos, circuitos eléctricos, etc.), con el objetivo de hacer posible el uso de equipos de procesamiento electrónico de datos” (p. 14).

La industria del *Software* está dando origen y desarrollo a lo que se conoce en la actualidad como la nueva economía. Esta industria es el mecanismo y el medio para inyectar desarrollo a las naciones con su dinamismo, considerando que se encuentra estrechamente relacionada con la masiva expansión de la información y comunicación global. Según Marín-Elizalde (2009), en lo que concierne a los servicios, la Organización Mundial del Comercio (OMC) ha realizado una clasificación oportuna para el tema que nos ocupa, según la cual existen cuatro modos de comercio de servicios, a saber: modo de suministro transfronterizo, modo de consumo en el exterior, modo de presencia comercial y modo de movimiento de personas.

De acuerdo con lo anterior, en materia de exportación de servicios existe una clasificación que permite hacer distinciones según factores actuales. Sin embargo, dada la condición innovadora de los servicios tecnológicos, es difícil asociarlos con algún criterio de territorialidad o de la fuente. El *Hosting* es un ejemplo claro de esta situación, ya que el usuario no sabe en qué país se encuentra ejecutado este servicio. Los servicios en la nube son otro ejemplo de innovación, de movilidad en la información y en la prestación del servicio.

2.6.1 División de la industria del *Software*.

Según la Universidad de Stanford, en su Computer Industry Project, la industria del *Software* se divide en cuatro segmentos:

- a. Productos de *software* correspondientes a las grandes empresas; por ejemplo SAP, ORACLE.
- b. Servicios de *software* que normalmente se comercializan por medio de contratos por proyecto o cuotas de suscripción. Incluyen diseño y consultoría de sistemas.
- c. *Software* interno empresarial, que es desarrollado internamente.
- d. Controladores de aparatos electrónicos o *software* integrado. Es el que se incluye en toda clase de productos electrónicos.

A continuación, señalaremos de manera simplificada los segmentos del *software* según Spitaleri (2010).

Tabla 4. *Segmentos del Software*

Productos de <i>Software</i>	Videos Juegos Productos de Consumo Negocios y Productividad
Servicios	Servicios de Consultoría. Servicios a la Medida
Operaciones Corporativas	Administración y finanzas Procesos de transacciones Soporte de decisiones Diseño y fabricación
Sistemas integrados	Programas de microchip Controladores integrados Sistemas integrados en tiempo real

Fuente: ICEX. Instituto Español de Comercio Exterior

Con la clasificación anterior se establece la posibilidad que tiene, en el presente y futuro, la industria del *software* en Colombia.

2.6.2. La Industria del *Software* como fuente de exportaciones a la comunidad andina.

Los últimos gobiernos de Colombia han dirigido parte de sus esfuerzos a fortalecer la industria del *software*, que tiene como base el conocimiento, la innovación, la diferenciación y los servicios propios de países de economías emergentes.

Las exportaciones de la industria del *software* están siendo cada vez más reconocidas en América Latina; pero estas presentan problemas como lo expresa Heshusius-Rodríguez (2009), cuando afirma que las exportadoras de este servicio, por su clasificación arancelaria, dependen del medio de distribución, y debido a la intangibilidad del mismo, aún no existe regulación para exportaciones que se realicen por correo electrónico o ventas en línea. Esta puede ser la razón por la cual muchas exportaciones no quedan registradas y, en algunos casos, queda registrada la exportación del medio en el que se distribuye el *software*.

El crecimiento de la tecnología no se encuentra restringido en el ámbito nacional ni el internacional, generando que se presenten situaciones de doble o múltiple tributación, debido a las características del que se puede considerar un servicio o un producto. Esta situación ha sido neutralizada a través de los mecanismos unilaterales o multilaterales como los convenios de Doble Imposición. La clasificación tributaria dependerá de los derechos que se transfieran en la operación, ya que en algunos casos serán calificados como regalías y en otros como beneficios empresariales. Cuando existe convenio y este utiliza como modelo el de la OCDE, la renta queda adjudicada al Estado que tiene la titularidad de la residencia.

El artículo 12 del modelo de la OCDE que trata sobre el concepto de regalías, dispone que el único Estado para gravar las rentas es el de la residencia, excepto que se configure un

establecimiento permanente; en cuyo caso este último podrá gravar esa renta. Colombia no es potencia como productor de *software*; sin embargo, en este sector se ha producido un crecimiento importante, lo que significa que, en la medida en que se venda *software* a países con los cuales existe algún convenio firmado con el modelo de la OCDE, se verá beneficiado por aplicación del criterio de la residencia.

Colombia no cuenta con una definición propia acerca del *software*, lo que dificulta la clasificación de la operación. Sin embargo, la definición como la de la OCDE ayuda a este propósito; Los pagos por la explotación de los intangibles han sido denominados regalías, mientras que la comercialización de licencias es un beneficio empresarial. El *software* se concibe como propiedad intelectual, sin embargo la dinámica de renovación de productos y servicios asociados a él, hacen ver que el derecho no alcanza a tener las definiciones del mismo.

Dentro del desarrollo de este trabajo, haremos énfasis sobre algunos de los servicios relacionados con la tecnología y contenidos en la tipología propuesta en este capítulo. Se trata del servicio clásico de asesoría y consultoría, y uno de los nuevos servicios de Call center; prestados desde Colombia o en el país del contratante: servicios que requieren elementos tecnológicos de *software*, hardware y algunas veces el factor humano. El Call Center es una plataforma de contactos y el servicio puede prestarse con la presencia del factor humano o no es decir, algunos de estos servicios de contacto pueden ser ejecutados de forma que solo intervengan elementos tecnológicos.

Capítulo III

Estrategia Metodológica

La presente investigación es de carácter descriptivo, ya que se refiere, en el marco de la globalización, a las situaciones en torno a los impuestos de personas naturales y jurídicas que se puedan dar con ocasión de los intercambios de servicios entre estos. Pero más allá de hacer referencia a datos al respecto, los investigadores definieron las unidades de análisis y los criterios para su abordaje, que se hicieron manifiestos en las siguientes etapas:

1. Selección y acercamiento a unidades de análisis definidas.
2. Relación y contextualización de las unidades y los criterios de análisis.
3. Contrastación.

Es explicativa porque hace una interpretación empírica en términos causa/efecto en las unidades de análisis seleccionadas, estableciendo en estas las relaciones dadas entre los criterios de análisis propuestos.

3.1. Método de la investigación

El método general al cual apela esta investigación es el “Comparativo”. Esto si se tiene en cuenta que se realizó un contraste entre lo establecido por los convenios para evitar la Doble Imposición, y las incidencias que estos tuvieron en las unidades de análisis (dos empresas de servicios de la ciudad de Manizales). Es de resaltar que, de manera particular, se acudió a la “Inferencia”. Con esta se hizo un tránsito desde la inducción-deducción, un camino que permitió contrastar los principios de la doble tributación en el orden nacional e internacional (CEDI), de lo que se derivaron unas incidencias puestas en evidencia en la investigación.

Cabe señalar también que, de manera particular, se hizo uso de la “Revisión Documental”, desde donde se realizó revisión de los documentos fuente, como libros de diferentes autores, tesis de maestría, artículos de revistas de bases de datos reconocidas y normatividad vigente. Esta revisión fue fundamental para el desarrollo de los objetivos específicos.

3.2. Unidades de Análisis

Las unidades de análisis sobre las que se enmarcó esta investigación fueron las empresas del sector de exportación de servicios, subsector de tecnología y Call Center, por considerarlos de gran desarrollo en la época actual; caso específico dos empresas ubicadas en la ciudad de Manizales.

3.3. Criterios de Análisis

- Potestad tributaria.
- Doble tributación.
- Convenios para evitar la Doble Imposición.

A partir de este capítulo se desarrollan los objetivos específicos propuestos y se determinan los resultados obtenidos, que dan respuesta al problema formulado y nos guían a las conclusiones y recomendaciones.

Capítulo IV

Relación entre globalización, potestad tributaria, Doble Imposición, y convenios para evitarla

El objetivo de este capítulo es identificar la relación entre la potestad tributaria que tienen las jurisdicciones de cobrar impuestos, la doble tributación y los convenios para evitar la Doble Imposición como productos de la globalización económica. Nos propusimos adentrarnos conceptualmente así:

En el marco teórico mencionamos que, para finales del milenio, el proceso de globalización se acentuó y generó mayor intercambio comercial internacional. En dicho intercambio se presentan de manera subyacente los impuestos, como una constante en la que los Estados ven una fuente de ingresos para el logro de sus políticas.

Mediante el ejercicio de la potestad tributaria los Estados definen en sus ordenamientos jurídicos internos las reglas para ejercer dicho recaudo, que fueron generando conflictos en la medida en que, desde diferentes ángulos gravaban con impuestos distintos un mismo hecho y sujeto económico. Este fenómeno es denominado doble tributación. “un mismo supuesto gravable determina el nacimiento de diferentes obligaciones tributarias por el mismo o análogo concepto y en el mismo período impositivo en dos o más países” (Borderas y Moles, 2008, p. 51).

Haciendo el ejercicio de establecer causas, directas e indirectas de la doble tributación es importante referenciar la globalización, se trata de la apertura de canales de todo tipo, como información, conocimiento, mercancías, visiones sociales, políticas, jurídicas y religiosas. La

globalización contiene sujetos de características especiales como los organismos multilaterales y empresas internacionales y transnacionales sobre las que nos referiremos más adelante.

Ya lo mencionaba Zaki (1997): “La globalización es un fenómeno de renegociación del espacio tiempo, que sale de las fronteras locales” (pp. 12-13). Castañeda-Rodríguez (2016) afirma “por lo que se asume que los gobiernos se encuentran en una especie de batalla para evitar la erosión de sus bases gravables” (p. 25) dando origen al establecimientos de los convenios de Doble Imposición CEDI.

4.1. Potestad Tributaria

La potestad tributaria se concibe como la facultad del Estado, en el territorio de su país, de establecer sus normas de recaudo de impuestos para cumplir con sus fines públicos, y aplicar las normas para recaudar esos tributos. Así lo menciona Villegas (1994), al afirmar que ambas potestades se pueden reunir en el término “poder tributario del Estado” (p. 228). De esta relación jurídica del Estado con el contribuyente, nacen algunas tensiones provocadas por las naturales posiciones. Para el Estado tiende a ser insuficiente y para el contribuyente su aporte es más que suficiente.

Se produce la necesidad de conceptualizar sobre la justicia tributaria, entendiéndola, en su significado natural, de dar a cada quien lo que corresponda; al Estado los impuestos y al contribuyente los beneficios colectivos e individuales. La justicia tributaria, es entendida por Torrealba-Navas y Rodríguez-Vindas (1992), como el derecho de cada individuo a un desarrollo pleno que requiere un sistema organizado, en función del cual debe propiciarse el desarrollo de los objetivos comunitarios en procura de una redistribución justa, en concordancia con los derechos de libertad, igualdad y solidaridad.

En la misma dirección se manifestó Lejeune-Valcárcel (1980): “Es más, puede decirse que la justicia tributaria nunca será tal, si se la aísla del resto de los objetivos de justicia que con carácter general persigue la Constitución” (p. 12).

4.1.1. Justicia Tributaria.

De ella se predicen por lo menos dos dimensiones, que se distinguen entre sí, pero que actúan paralelamente para garantizar su efectividad: La primera, la dimensión formal, referida a las condiciones para la adecuada formulación de la norma y que observa sus límites en los principios tributarios de legalidad y reserva de ley de las Constituciones políticas. La segunda dimensión es la material, que distingue sus límites en el respeto a la norma que determinó los sujetos y objetos, gravados y exentos, y que desarrolla los principios de generalidad, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, proporcionalidad, progresividad y racionalidad.

A su vez, en la dimensión material se reconoce el propósito fiscal del recaudo. Para algunos autores también el extra fiscal, que busca intervenir la economía para armonizar sus indicadores globales, a través de actuaciones como exenciones o aumento de tarifas para estimular negativa o positivamente algún renglón de la economía, por razones de orden socioeconómico del país. Esto fue abordado por Casado-Ollero (1991), quien afirma que constituye una “ficción jurídica, además de financiera, plantear el establecimiento de tributos que responden exclusivamente a una concepción fiscal” (p. 455).

Metodológicamente, la justicia tributaria se articula a través de los principios, que en algunas constituciones como la de Colombia (artículo 363) y España (artículo 31.1), se mencionan de manera expresa. Sin embargo, en algunas otras se hace de manera tácita; en tal caso se apoya en el derecho comparado para tomar las decisiones judiciales.

4.1.2. Principios de derecho tributario.

Busca la armonía que debe existir entre el impuesto cobrado y la capacidad de pago que tiene el contribuyente. Hay tributo si hay capacidad. Sobre el principio de capacidad contributiva, se presentan diversos enfoques; uno relacionado con la riqueza disponible, como lo señala Martín-Delgado (1981), al manifestar que “la capacidad económica (...), desde ahora y desde siempre, se le ha identificado con la titularidad de riqueza, con la disponibilidad de medios económicos” (p. 1586). Y el otro enfoque, sobre el sacrificio que se debe hacer para contribuir con los gastos del Estado, lo manifiesta García-Vizcaíno (1996), cuando afirma que “cada causante debería entregar la misma proporción de la utilidad total de sus ingresos” (p. 54).

El principio de la capacidad contributiva tiene, a su vez, varias influencias. Así es como Torrealba-Navas (1992), considera: “que la capacidad contributiva no es sólo un concepto económico-financiero, sino que constituye también un concepto jurídico-político. Por ello, presenta manifestaciones diversas de tiempo en tiempo y de lugar en lugar” (pp. 55-56), criticando de ello la falta de fidelidad a la Constitución, en su aspecto teleológico o en el bloque de justicia tributaria material, para lo cual la interpretación sistemática y finalista generan su aporte.

La capacidad contributiva contiene varias alternativas para su cálculo. Se parte del ingreso total o el neto. La retención en la fuente se calcula sobre el ingreso total y es un mecanismo anticipado de recaudo del impuesto; genera efectos distintos a gravar proporcional y progresivamente la renta, pues el cálculo sobre el ingreso total desconoce el resultado final de la actividad. Caso parecido ocurre con el impuesto sobre renta presuntiva, que elabora una ficción jurídica, a título de presunción de derecho, que contradice en la práctica el principio de no confiscatoriedad.

Sobre la no confiscatoriedad, Torrealba-Navas (1994), manifestó que se entiende que (a) la carga tributaria no puede ser tan excesiva como para conculcar las posibilidades de subsistencia del individuo, o (b) como para tener alcances confiscatorios; asimismo (c) la riqueza económica sobre la que recae debe ser medida.

El principio de no confiscatoriedad limita el ejercicio del poder tributario, con el respeto de principios que regulan el derecho a la propiedad privada, la proporción de pago que sobre la misma se permite, sin que sea confiscatoria. Es decir, en principio sí es la separación de una parte de la renta o la riqueza, pero finalmente en proporción tal que el bien o la renta continúen. Dice Lejeune-Valcárcel (1980), que “El principio de progresividad, como límite máximo de la tributación, deriva de otra institución constitucional distinta al tributo: el derecho de propiedad” (pp. 168-169).

El principio de igualdad es el tratamiento similar que se debe dar a los contribuyentes. Sin embargo, esta igualdad se refiere a los factores esenciales para la supervivencia del ser humano, como la alimentación, el vestuario, la habitación y la salud. De allí en adelante se desarrolla el principio de progresividad, que no es más que la aplicación de impuestos diferenciales según los niveles de generación de renta. Sin embargo, la progresividad no la viola el principio de igualdad. La Constitución de Brasil lo hace de modo más expreso, al manifestar en su artículo 15: “la exención de los artículos indispensables, la habitación, el vestido, la alimentación y el tratamiento médico” (art.15).

Las exenciones son una aparente negación al principio de igualdad; hacen ineficaz el postulado de la norma al generar un espacio donde no aplica la imposición. Sin embargo, son una herramienta no fiscal en los tributos, para mejorar las condiciones de una población que, dada las circunstancias sociales, así lo requieren por razón de políticas de orden nacional. Así lo

expresa Torrealba-Navas (1992): “Una primera cuestión que se suscita es la de si con el mero reconocimiento del principio de progresividad en las Constituciones, se ha operado también el reconocimiento de las tareas redistributivas como función del sistema tributario” (p. 197).

En resumen, tanto el principio de capacidad contributiva o económica, igualdad, como el principio de progresividad, proporcionan una base sobre la que se da un trato igual o desigual según las diferencias existentes entre los contribuyentes, comprendiendo que, a niveles iguales de capacidad contributiva, se debe dar un trato igualitario y que, a niveles desiguales de capacidad contributiva, se debe dar un trato diferenciado, derecho que se ve reafirmado por el principio de progresividad.

Nuestra Corte Constitucional en la Sentencias C-776 de 2003 y C-989 de 2004, precisó que:

Si bien hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad –en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que este genera- una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios, a la luz de ciertos valores constitucionales; mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas, en comparación con los demás. (Corte Constitucional, 2003/2004)

Como conclusión del estudio de la relación que existe entre los conceptos de potestad tributaria, doble tributación y convenios para evitarla, debemos remitirnos a épocas pasadas en

las cuales la comercialización de productos era un factor principal entre comunidades. En la medida en que esas comunidades se fueron organizando en Estados, aparece la necesidad de generar ingresos para sufragar los gastos de sostenimiento, inversión y financiación que requieren las políticas de cada país.

En virtud de lo anterior, nace el concepto de soberanía, el cual se entiende como la facultad que tiene un Estado de regular, por medio de leyes, las relaciones que existen entre sus integrantes, relaciones de distinta naturaleza como la jurídica y económica entre el Estado y el contribuyente. Para la armonización de estas relaciones se requiere que la soberanía del país garantice una serie de condiciones o principios que tiendan a buscar la Justicia Tributaria. Entre esos principios se encuentran: reserva de ley, igualdad, progresividad, capacidad económica, los cuales se basan en el respeto a la propiedad privada.

Las sociedades organizadas tienen el común denominador de los tributos, entendidos como aquel aporte que los integrantes de una comunidad entregan para el mantenimiento de la estructura organizacional de esa comunidad. De esa capacidad reguladora de cada Estado, se van generando las definiciones de sujetos, pasivos, impuestos, tarifas, bases gravables que, en algún momento, generan conflictos con otros cuerpos normativos de otros Estados, por estar gravando con impuesto igual o similar, un mismo hecho.

El intercambio comercial entre personas de un mismo Estado y además entre personas de Estados diferentes, se ve incrementado a finales del siglo XX para los países latinoamericanos, como producto de la globalización. En este periodo se transformó el concepto de frontera y territorio, llegando a plantear nuevos paradigmas que permitieran acompañar el desarrollo de esa globalización. Los países con las economías más fuertes fueron acumulando capitales que se convirtieron en elementos apetecidos por países en desarrollo.

La dicotomía entre los criterios de residencia y de territorialidad aún sigue vigente, si consideramos que paralelamente a la globalización se han venido formulando una serie de servicios nuevos (tecnológicos), que hacen más difícil aun establecer criterios de asociación, como el territorio o la residencia. En algunos de estos servicios no es posible asociarlos a algún país específico, ya que transitan por autopistas como internet o satélites.

La relación entre potestad tributaria y Doble Imposición cobra vigencia en la medida en que la globalización se intensifica, debido a que las economías de los países subdesarrollados requieren recursos que no poseen, y los países dueños del capital requieren reglas claras para que los réditos de su capital no sufran deterioro por cuenta de la aplicación simultanea de diferentes órdenes jurídicos.

Esta relación entre potestad tributaria y doble tributación, es tratada por organismos multilaterales conformados por países dueños de capitales importantes. Después de la Segunda Guerra Mundial, estos organismos se han dado a la tarea de estudiar este fenómeno, y buscar mecanismos por medio de los cuales se elimine la doble tributación, considerando los instrumentos de los organismos multilaterales como referentes de los convenios que buscan evitar la doble tributación.

La relación de los métodos para evitar la Doble Imposición y convenios se da como consecuencia de la relación potestad tributaria y Doble Imposición; es decir, que los métodos son las herramientas contenidas en los instrumentos denominados modelos de convenio, para evitar la Doble Imposición, y de los convenios bilaterales que aplican dichos modelos. Entre los métodos que se observan se encuentran el Tax-Credit, la Renta Exenta y el Tax-Sparing, los cuales son utilizados en los convenios dependiendo del modelo que se use. Para Colombia, el modelo predominante es el de la OCDE, y para la CAN se utilizó el modelo de la ONU.

La relación entre métodos, convenios, modelos, y potestad tributaria es una sola; es decir, no se puede hablar por separado de ninguno de ellos cuando se trata de abordar la doble tributación. En la determinación de la potestad tributaria doble tributación, es indispensable recurrir a la naturaleza de la economía de cada país, puesto que ello determina si las relaciones son dependientes de grupos subregionales o de países desarrollados; lo que sería determinante para la utilización de uno u otro criterio, además de considerar el concepto de establecimiento permanente:

Como el límite a la facultad del Estado de la fuente para gravar las rentas de un sujeto extranjero, pero también es la barrera para que el país de la residencia grave todas las ganancias de sus residentes con operaciones en otros Estados. (Marín-Elizalde, 2009, párr. 5)

Capítulo V

Incidencia en Colombia de la relación entre globalización, potestad tributaria, Doble Imposición y convenios para evitarla

El segundo objetivo específico de este trabajo es describir la inscripción de los conceptos de potestad tributaria, doble tributación, convenio para evitar la Doble Imposición suscrita en el marco de la CAN en el contexto particular colombiano, para lo cual hemos desarrollado el siguiente contenido:

5.1. Respuesta de Colombia a la doble tributación y su relación con la Potestad tributaria

Con el fin de analizar la inscripción del concepto de doble tributación vs. potestad tributaria, haremos una breve reseña sobre la OCDE, como un organismo de influencia importante en el ordenamiento jurídico interno, teniendo en cuenta la preponderancia de sus pronunciamientos en los CEDI suscritos por Colombia.

Como resultado del proceso de globalización del siglo XX, surgen organismos multilaterales como la OCDE, que nace en la posguerra en 1948 conformada por un conjunto de países de Europa Occidental, los cuales se encargaron de gestionar el plan Marshall, así como facilitar el comercio, el otorgamiento de créditos y fomentar la liberación del capital. Posteriormente, en 1960, se firma en París la convención de la OCDE.

En el 2011, el gobierno colombiano presenta solicitud para ser miembro de la OCDE, lo que lleva consigo la necesidad de ajustar nuestra normatividad a las directrices de dicho organismo, las cuales en su interior contienen modelos, guías comentarios, protocolos y recomendaciones que carecen de fuerza vinculante. Por esta razón se dice que son fuente

creadora de derecho, de la cual se desprenden algunas interpretaciones que señalan una crisis en la soberanía del Estado, por incluir elementos normativos no producidos a través de los procedimientos de la Constitución Política colombiana, Art 230. A esto se le ha denominado *Soft Law* o derecho blando.

El *Soft Law* no es una amenaza a la soberanía del Estado, pero con su aplicación es posible que sí, porque una vez ratificados los convenios por medio de las leyes, estas quedan influenciadas por las recomendaciones y comentarios de la OCDE, que no es el órgano que encarna el poder tributario en Colombia, violando el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Esta participación especial del *Soft Law*, materializada a través de las directrices e interpretaciones de la OCDE, puede transformarse en *Hard Law* (o derecho duro positivo consagrado en las normas) por medio de leyes, e interpretaciones de convenios y, por último, en las recomendaciones generales de interpretación sobre un modelo, Colombia tiene participación en las mesas de trabajo, pero esto no significa que esté representado en fondo y en forma el poder tributario del país.

En algunos CEDI, se alude de manera expresa a la interpretación manifiesta y doctrinal de la OCDE como fuente de derecho, sin tener en cuenta que son un conjunto de recomendaciones y análisis que pueden variar y que estarían afectando el poder tributario y constitucional de Colombia y, sobre todo, el principio de reserva de ley tributaria.

La estructura de gobierno de la OCDE es piramidal. Parte con el Consejo, sigue con las Comisiones y las Secretarías, y ha funcionado con personal de los países fundadores, sobre todo de Francia, Reino Unido y Estados Unidos de Norte América. Dentro de los comités, existe uno

exclusivamente para el manejo de temas tributarios. La secretaría se designa por el presidente del Consejo, quien es elegido para un periodo de cinco años, y cuya función es apoyar a todos los comités.

En los artículos V y VI de la convención de la OCDE, se establece el procedimiento para la toma de decisiones, dando un voto a cada miembro, quienes tendrán derecho al voto de acuerdo con su margen de participación en el presupuesto, el cual se determina según el producto interno bruto de cada país participante. En sus inicios, las decisiones de la OCDE eran tomadas por consenso, pudiendo abstenerse de votar algún miembro. Esta abstención no podía superar el 25 % de las contribuciones. Las disposiciones tomadas son vinculantes, siempre y cuando cumplan con las disposiciones internas de cada país. Colombia ha venido transformando su legislación con el fin de ajustarse a las directrices de la OCDE.

Excepcionalmente, las decisiones se toman por unanimidad sin posibilidad de abstención. Es el caso de la adhesión de un nuevo país. En materia tributaria las decisiones se toman con los países miembros que, en su mayoría, son de Europa Occidental. A partir del 2014, esta organización inicia un proceso de expansión, en el cual quieren vincular países emergentes. Se establece un nuevo método en la toma de decisiones, que es la mayoría cualificada con el voto de un 60 % de los Estados miembros, salvo que se oponga el 25 % o más de la escala de contribuciones.

La Secretaría de la OCDE contiene un centro de política fiscal y administraciones tributarias que, a su vez, contienen unos grupos de trabajo como el Comité de Asuntos Fiscales y el Foro de transparencia e intercambio de información. El objetivo es contribuir con la configuración de la globalización para fines de desarrollo económico y social. En las comisiones se articulan unos grupos de trabajo en materia tributaria, compuestos por países miembros y no

miembros. Este comité cuenta con un alcance internacional, influenciando estructuras normativas internas, y desarrolla 8 políticas fundamentales:

- Eliminar la Doble Imposición internacional.
- Recopilar datos estadísticos.
- Eliminar la Doble Imposición internacional para empresas multinacionales.
- Evitar la Erosión de la Base y el cambio de beneficios BEPS.
- Participar en el intercambio efectivo de información.
- Combatir las prácticas fiscales perjudiciales.
- Eliminar la no tributación doble y no intencional.
- Luchar contra los delitos fiscales.

En el Foro sobre Administración Tributaria (FTA) se comparten experiencias para mejorar las prácticas de las administraciones tributarias. Para identificar la posesión de riqueza, los programas del foro son: Programa de cumplimiento, Red de grandes empresas, Joint Internacional, programa de análisis avanzado, servicio electrónico y programa digital y red de creación de capacidad. Incluye un programa de acuerdo mutuo para mejorar las controversias por medio de estándares.

Existe un grupo directivo que trabaja el tema de la BEPS erosión de la base imponible y traslado de beneficios, conformado por 102 países que se subdividen en grupos, procurando entre otros el intercambio de mejores prácticas tributarias, en el ámbito de la transparencia e intercambio de información. Existe un foro sobre la transparencia de información, fundado en el

2009 y tiene 137 jurisdicciones a 2016, entre ellas Colombia, que se han sometido a implementar normas y a pagar contribuciones. Este Foro desarrolla un sistema de información, realizado por pares para evaluar la implementación de las políticas tributarias.

El modelo de la OCDE, como fuente creadora del derecho en materia tributaria, se ha convertido en un punto de referencia para la implementación y modificación de la normatividad interna. Es así como aparecen conceptos legislativos blandos o *Soft Law*, que conllevan a los Estados a incluir dentro de su normatividad, una serie de recomendaciones que facilitan la solución de conflictos interpretativos de los diferentes gobiernos, a nivel tributario.

Los modelos, comentarios, protocolos y guías no tienen carácter vinculante; sin embargo, con el concepto de las mejores prácticas han logrado la incorporación en los ordenamientos internos, previo cumplimiento de los requisitos constitucionales. El *Soft Law* no es considerado fuente de derecho, según el artículo 38 de la Corte Internacional de justicia.

5.2. Las directrices de la OCDE para Colombia en materia tributaria

Estas nacen del consenso del 29 de mayo de 2013, que aprobó las condiciones para la adhesión de Colombia a la OCDE, cuyas principales recomendaciones son:

1. Evitar la Doble Imposición que tiene el propósito de optimizar las cargas tributarias, prevenir la evasión y la elusión fiscal, fortalecer el intercambio de información y resolver los conflictos de interpretación.
2. Establecer y optimizar los precios de transferencias de las empresas multilaterales, buscando evitar la evasión y fortalecer la transparencia fiscal, a través de la eliminación de la manipulación de precios entre los diferentes sujetos multilaterales. En virtud de lo anterior, la Ley 1819 de 2016, introdujo cambios al régimen de precios de transferencia

colombiana, haciendo énfasis en lo relacionado a los paraísos fiscales en las recomendaciones de los BEPS.

3. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Su objetivo es disminuir la erosión fiscal que se causa por las prácticas abusivas que propenden por aprovechar las fricciones y lagunas de las normas internas aplicadas a operaciones internacionales, más aún cuando se trata de materias tan novedosas como los servicios tecnológicos. El plan de las BEPS contempla 15 acciones dentro de las que se destacan la economía digital, realizar un nuevo análisis de los precios de transferencia, neutralizar los mecanismos híbridos y desarrollar un instrumento multilateral para estas acciones. Con la Ley 1819, Colombia viene desarrollando la adopción en tal sentido.
4. Intercambio de información con fines fiscales, la OCDE busca que con dicho intercambio reduzca el fraude fiscal y se optimice el recaudo de impuestos.
5. Frente a los informes de la OCDE, y teniendo en cuenta que Colombia cuenta con un sistema tributario complejo, regresivo erosionado por exenciones, inequitativo, ineficaz, vulnerable a la evasión y poco atractivo para la inversión, el país ha tenido las siguientes sugerencias en su proceso de adhesión:
 - a. Reforma tributaria integral.
 - b. Fortalecer la administración tributaria para aumentar sanciones y obtener mayor recaudo.
 - c. Convertir en delito la evasión tributaria.
 - d. Disminuir paulatinamente la tasa de impuesto de renta de las sociedades, retirando gradualmente el impuesto al patrimonio y eliminando el IVA de la inversión.

- e. Incrementar la progresividad del impuesto de renta en las personas naturales.
- f. Implementar el impuesto al carbono.
- g. Unificar el impuesto de renta a las sociedades y la sobretasa del CREE.
- h. Incluir las acciones en la renta presuntiva, reduciendo la tasa.
- i. Incrementar el IVA al 19 %, ampliar la base y eliminar las exenciones.
- j. Retirar el Subsidio hipotecario y las exenciones tributarias al ahorro inmobiliario.
- k. Actualizar las bases de datos catastrales.
- l. Ajustar la tasa de impuestos al combustible.

Con la aplicación de los requerimientos de la OCDE para Colombia, se hace necesario la expedición de diferentes leyes que traen en su interior la aplicación de dichos requisitos. Es el caso de:

5.2.1. Ley 1607 de 2012.

Modificó el término de residencia fiscal, implementó el concepto de establecimiento permanente, estableció un plazo de seis meses para incorporar los impuestos verdes, aumentó la base del impuesto de renta para las personas naturales, bajó los aportes parafiscales, disminuyó la tarifa de impuesto de renta de las personas jurídicas, incorporó la cláusula general anti abuso y, por último, adecuó el régimen de precios de transferencia a lo establecido por la OCDE.

5.2.2. Ley 1739 de 2014.

Los cambios que se dieron no fueron representativos. Implementó el impuesto complementario de normalización tributaria, que permitió la regularización de activos no

declarados en su oportunidad, y se creó la comisión de estudio que efectuó un análisis a las entidades sin ánimo de lucro.

5.2.3. Ley 1819 de 2016.

Es considerada como una reforma estructural, es la que más se acerca a los requerimientos de la OCDE; con ella permanece el impuesto de renta a las personas jurídicas, a una tarifa del 34 % para el 2017, y 33 % para el 2018. Se elimina el CREE (Impuesto sobre la Renta para la Equidad), se permite como deducción en renta el IVA en los bienes de capital, se eliminan rentas exentas y otras se gravan a tasa inferior, se modifican los precios de transferencia, se modifica el régimen de paraísos fiscales, se incluye la cláusula general anti-elusiva. Se fortalece el intercambio de información, se incluye el sistema de renta cedular; desaparece el Impuesto Mínimo Alternativo (IMAN) y el Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS); el Impuesto al Valor agregado (IVA), se incrementa al 19 %. Se gravan los dividendos a personas extranjeras y naturales residentes, y se regulan las Entidades sin Ánimo de Lucro, ESAL.

Tomando en consideración las modificaciones de las últimas reformas tributarias, la pregunta sería ¿hasta dónde los comentarios de la OCDE dejan de ser una norma blanda, para convertirse en norma dura de los países que aplican dicho modelo? Las directrices no son de obligatorio cumplimiento, sin embargo es necesario valorar, en cada caso, la aplicación de dichos comentarios para saber si es una fuente indirecta de derecho.

Hay diferentes posiciones teóricas sobre el valor de los comentarios de la OCDE al modelo, concluyendo en términos generales que no tienen un carácter vinculante; es decir, dichos comentarios no se han convertido en *Hard Law*, sin que se pueda desconocer la influencia que

ellos tienen. En algunos casos sí deben tenerse en cuenta, en la medida en que hayan quedado expresos dentro del convenio o antes de la firma del mismo.

Al tratarse de países miembros de la OCDE, se deberán acoger a lo establecido en los artículos 31 y 31.4 de la Convención de Viena. Se aclara que estos comentarios del modelo no tienen carácter vinculante, y no podrán contradecir el texto del convenio. El hecho de que sean aceptados dentro del convenio como una regla de interpretación, no los convierte en *Hard Law*. Para ello se hace necesario la incorporación al ordenamiento jurídico interno por medio del procedimiento jurídico constitucional.

5.3. Posición de la Corte Constitucional de Colombia sobre el carácter vinculante de las guías y comentarios de la OCDE

5.3.1. Sentencia C-690 de 2003.

Se refiere a la constitucionalidad del artículo 690 del Estatuto Tributario, que indicaba que serían aplicables las guías sobre precios de transferencia emanadas por la OCDE, concluyendo que estas constituyen una herramienta interpretativa, que no tiene un carácter vinculante en Colombia y no es susceptible de control tributario, pues sobre ellas no se ha ejercido el control previo de constitucionalidad, y se asimilan al modelo de convenio de la OCDE.

5.3.2. Sentencia C-577 de 2009.

Se refiere al valor jurídico de los comentarios, otorgándole un valor diferente al de la guía de precios de transferencia, e indicando que son un medio de interpretación complementario en los términos del artículo 32 de la Convención de Viena.

5.3.3. Sentencia C-460 de 2010.

Analizó los comentarios de la OCDE al modelo de convenio, concluyendo que tienen un carácter de medio auxiliar de interpretación en los términos del artículo 230 de la Constitución Política de Colombia. Dentro de los convenios para evitar la Doble Imposición, se destacan los suscritos con Francia y Reino Unido cuando se habla de sesión de soberanía del Estado frente a la OCDE, debido a que en dichos CEDI se efectúa una remisión expresa en los comentarios de las comisiones de la OCDE:

En el convenio suscrito con Francia: “Puede ser interpretado a partir de los comentarios hechos al respecto” (Ministerio de Relaciones Exteriores, 2017).

En el convenio suscrito con el Reino Unido: “Ambos Estados contratantes interpretarán este convenio a la luz de los comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE”.

Los comentarios no son vinculantes, pero en estos casos sí lo son por definición expresa, a pesar de que no han surtido el procedimiento interno, todo lo que indicaría la violación al principio de reserva de ley.

Un problema adicional se genera cuando se plantea la pregunta de cuáles comentarios son los incorporados, pues ellos son dinámicos, es decir que eran unos al momento de firmar el convenio y pueden ser otros al momento de resolver un conflicto, siendo inviables en este último por que violan el principio de reserva de ley de manera expresa. Es el caso del convenio con el Reino Unido que hace referencia a la inclusión de las modificaciones posteriores.

Teniendo en cuenta la nueva condición de Colombia como país miembro, los comentarios al modelo de la OCDE revisten un referente de interpretación en los convenios que suscriba.

Teniendo en cuenta el modelo de la OCDE para los países que no tienen tal condición, dichos comentarios no son vinculantes.

En el caso de las definiciones de paraísos fiscales y precios de transferencias establecidas por la OCDE para la interpretación de esta materia, resulta inconstitucional, ya que afecta de manera directa la base y los sujetos, violando el principio de reserva de ley. En este sentido, la Corte Constitucional ha considerado que las guías de precios de transferencia de la OCDE no constituyen normas básicas en Colombia al no haberse incorporado en el ordenamiento jurídico, pero sí son consideradas como fuente auxiliar de interpretación.

5.4. ONU, CAN y su relación con la Doble Imposición y la Potestad tributaria en Colombia

En relación con estas entidades, la inscripción de los conceptos de Doble Imposición y potestad tributaria es mucho menor que con la OCDE. A pesar de tener muchos más países asociados, el número de convenios con esta influencia se concreta en el CEDI de la Comunidad Andina, que es un grupo subregional creado mediante el acuerdo de Cartagena del 26 de mayo de 1969, con el fin de mejorar el nivel de vida y desarrollo equilibrado de los países miembros.

Su principal órgano es el Consejo Presidencial Andino, que tiene a su cargo el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, Secretaría General, Tribunal de Justicia, y Parlamento Andino y dos instituciones financieras: Corporación Andina de Fomento y el Fondo Latinoamericano de Reservas (FLAR).

Los países miembros son: Bolivia, Ecuador, Perú y Colombia. Los países asociados son: Argentina, Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay. El país observador: España.

Después de explorar los conflictos de soberanía tributaria en relación con los organismos multilaterales, procederemos a analizar los métodos que Colombia ha utilizado para responder

ante la Doble Imposición. En respuesta a ello, Colombia ha ido firmando convenios con diferentes Estados del mundo, considerando los modelos de la ONU y la OCDE en los convenios bilaterales. El modelo de la ONU para un convenio multilateral con la CAN; el artículo 254 del Estatuto Tributario como mecanismo unilateral para evitarla.

En esos convenios se utilizan unos métodos para eliminar la Doble Imposición, de los cuales se presenta la siguiente síntesis por Fuster-Gómez (2001):

El método de la imputación o crédito fiscal en el que se sustraen del total de la renta del contribuyente, los ingresos obtenidos y gravados en el extranjero; el de la exención, en virtud del cual se exonera de imposición nacional la renta de fuente extranjera, de manera que dicha renta no será tenida en cuenta a la hora de imponerse un gravamen por parte del país del que el contribuyente es residente; y el método de la deducción, que consiste en el descuento como gasto en base imponible de los impuestos pagados por rentas extranjeras.

(p. 33)

5.5. Modelos y métodos para eliminar la Doble Imposición en Colombia

5.5.1. Aplicación del modelo de la OCDE para Colombia.

El modelo de la OCDE es el más utilizado en Colombia, principalmente por su condición en desarrollo, lo que significa que para poder recibir los capitales de los inversionistas, deben establecerse reglas claras en el manejo de los impuestos de renta. Este modelo le da prelación al criterio de la residencia y establece, a través de sus artículos 23A y 23B, el método de exención total o integral, y permite la exención con progresividad.

Según cada acuerdo, se plantean de manera general el método de exención y el método de la imputación total y parcial, con cláusula de progresividad, teniendo en cuenta los límites de tasa

impositiva del otro Estado. Se deja a la regulación interna el manejo de algunos aspectos, lo que da pie a eventuales diferencias interpretativas, privilegiando el criterio de la residencia con una delimitación específica para el concepto de establecimiento permanente.

5.1.2. Aplicación del modelo de la ONU en Colombia.

Contiene la estructura del modelo de la OCDE ha sido utilizado por Colombia en la Decisión 578 de la CAN, le da prelación al criterio de la fuente, como es propio de los países en desarrollo. Amplía las hipótesis de hecho generador y los supuestos de los beneficios de las empresas, para aplicar el impuesto a la renta local, a diferencia del de la OCDE que es más restringido, dando prioridad a los países que tienen los recursos de inversión.

La Decisión 578 de la CAN, se trata de un acto de derecho comunitario para el grupo que conforma la Comunidad Andina de Naciones: Perú, Bolivia, Ecuador y Colombia; antes incluía a Venezuela y Chile. Se puede indicar que tiene las orientaciones del modelo de la ONU, privilegia el criterio de la fuente y amplía el concepto de establecimiento permanente.

5.1.3. Mecanismo unilateral de Colombia para eliminar la Doble Imposición.

A través del artículo 254 del Estatuto Tributario aplica el método del Tax-Credit para operaciones con países con los cuales no se ha suscrito convenio para evitar Doble Imposición. El primer inciso del artículo 254 determina un límite articulado en dos factores: primero, que sea efectivamente pagado y, segundo, que no puede ser superior a la tasa de impuesto local, situación que neutraliza la Doble Imposición pero de manera parcial, ya que cuando la tasa impositiva es diferente, se concreta Doble Imposición sobre la diferencia, sea pagada en Colombia o el exterior.

La DIAN, como institución que administra los impuestos en Colombia, se pronunció en el concepto 031430 del 18 de abril de 2006 y se manifestó sobre los convenios de Doble

Imposición, que deberían entenderse dentro de aquellos que buscaban el equilibrio mediante la integración.

En este sentido se han expedido, entre otros, los siguientes conceptos de la DIAN, n.º 25417 de 1996 y 69040 de 1999 para indicar que prevalecen los acuerdos internacionales en materia tributaria, previo al cumplimiento de los requerimientos de procedimiento. Igualmente, la Sentencia C-485/00 emanada de la Corte Constitucional, y los artículos 254 y 256 citados, también tienen límites; y el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, que prohíbe los beneficios concurrentes sobre un mismo hecho y periodo, so pena de perder el beneficio de mayor impacto.

5.1.4. Métodos de los CEDI Suscritos por Colombia con Modelo OCDE.

La trayectoria de Colombia en materia de CEDI es poca, se remonta hacia el 2005 cuando se firmó el convenio con el Reino de España, suscrito el 31 de marzo de 2005 y posteriormente aprobado por el Congreso de la República mediante la Ley 1082 de julio 31 de 2006. Este convenio entró en aplicación a partir del 1 de enero de 2009 y se estructuró tomando como base el modelo de convenio aportado por la OCDE y algunos aspectos del modelo de la ONU. Aplica el método de imputación dentro de los límites de la legislación interna que establece su mecanismo, incluso del impuesto subyacente en el caso de los dividendos.

Por regla general, los capítulos III al V de los modelos de CEDI, definen los límites de los Estados contratantes para gravar la renta y el patrimonio, y el cómo ha de eliminarse la Doble Imposición jurídica, teniendo presente el límite jurídico y económico: El límite jurídico es la legislación interna, y el límite económico es el tope de la tasa de impuestos interna. Incluye el Tax-Sparing, para considerar efectos de la renta exenta del país de la fuente en el país de la residencia. Es decir, permite descontar el impuesto que debería haber pagado y no se pagó por

alguna disposición interna, contrario sensu del método de la imputación que permite descontar solo el impuesto pagado, Tax-Credit.

Los convenios para evitar la Doble Imposición, suscritos por Colombia con influencia de los modelos de CEDI de la OCDE y de la ONU, se pueden ver en la Tabla 5.

Tabla 5. *Convenios del Estado colombiano para evitar Doble Imposición con influencia OCDE*

País	Fuente normativa colombiana	Impuestos	Objeto	Fecha
CAN Perú, Ecuador, Bolivia	Acuerdo Multilateral.	Renta y patrimonio	Evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal	1971 Pacto andino
España	Ley 1082	Renta y patrimonio	Evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal	Julio de 2006
Chile	Ley 1261	Renta y patrimonio	Evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal	Diciembre 2008
Canadá	Ley 1459 de 2011	Renta y patrimonio	Evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal	
Suiza	Ley 1344	Renta y patrimonio	Evitar la Doble Imposición y	Julio 31 de 2009
Alemania	Ley 16	Renta y capital	Evitar la Doble Imposición de empresas de navegación marítima y aérea	Inicio 14 de junio de 1971
Argentina	Canje de notas Ley 15 de 1970	Renta y patrimonio	Exención a la doble tributación de las empresas de navegación marítima y aérea	22 de marzo 1971
Chile	Ley 12 de 1972	Renta y capital	Evitar la Doble Imposición de empresas de navegación marítima y aérea	Inicio el 10 de febrero 1978
Brasil	Canje de notas Ley 71 del 28 de junio de 1971	Renta y patrimonio	Exención a la doble tributación de las empresas de navegación marítima y aérea	Inicio provisional
Brasil	Canje de notas Ley 16 de 1976		Regula la tributación de la inversión estatal y de empresas de transporte internacional	Inicio 10 de noviembre de 1976
Italia	Ley 14 de 1981	Renta y patrimonio	Exención a la doble tributación de las empresas de navegación marítima y aérea	9 de octubre de 1987
Estados Unidos	Ley 04 de 1988	Renta y capital	Exoneración recíproca de impuestos derivados de impuestos y aeronaves	enero 1978

Francia	2015. en proceso de aprobación interna	Renta y patrimonio	Acuerdo para evitar la Doble Imposición	
Republica checa	Ley 1690 de 2013	Renta y patrimonio	Acuerdo para evitar la Doble Imposición	
India	Ley 1668 de 2013	Renta y patrimonio	Acuerdo para evitar la Doble Imposición	7 de julio de 2014
Portugal	Ley 1692 del 2013	Renta y patrimonio	Acuerdo para evitar la doble tributación	2015
Corea del sur	Ley 1667 del 2013	Renta y patrimonio	Acuerdo para evitar la Doble Imposición	
México (Estados Unidos de México)	Ley 1568 de 2012	Renta y patrimonio	Acuerdo para evitar la Doble Imposición	
Panamá	Ley 1265 de 2008		Acuerdo para evitar la Doble Imposición en el explotación de aeronaves en el transporte aéreo internacional	23 de noviembre de 2009.
Venezuela	Ley 1568 de 2012	Renta y patrimonio	Acuerdo para evitar la Doble Imposición de la inversión estatal y empresas de transporte internacional	

Fuente: Los autores

5.1.5. Métodos de los CEDI suscritos por Colombia con Decisión 578 de la CAN.

La CAN desarrolló y aprobó, mediante la Decisión 40 de 1971, un modelo de convenio para evitar la doble tributación, en principio entre los países miembros y, paralelamente, con países terceros. Este acuerdo es uno de los pocos multilaterales que se conocen en esta materia.

Desarrolla el concepto de fuente en toda su dimensión, independiente de la nacionalidad o domicilio de la persona. La renta, de cualquier naturaleza, solo será gravada con impuestos en el país en el que tengan su fuente, salvo excepciones.

El criterio de la fuente tiene como efectos que el país de la residencia renuncia al tributo, en caso de que esta sea gravada en el país de su fuente. No aplica el método de imputación o exención, ya que en los otros países esas rentas se consideran exoneradas, término y tratamiento que será definido en las legislaciones internas (Rodríguez-Piedrahita, 2006).

En Colombia se presenta alguna dificultad interpretativa, pues las categorías exoneradas no existe en el ordenamiento interno. Sin embargo, para Adrián Rodríguez Piedrahita, las rentas obtenidas en un país miembro de la CAN, bajo el criterio de la fuente, deberán entenderse como rentas exentas. Así lo ratifica la doctrina oficial colombiana, en el concepto de la DIAN N° 44634 del 6 de mayo de 2008.

En conclusión, del objetivo dos tenemos que Colombia no es un país aislado: por el contrario, es un país que se relaciona de manera permanente con otros Estados, que intercambia bienes, servicios, información, cultura, entre otros. Ese intercambio comercial genera obligaciones tributarias que, de acuerdo con los ordenamientos internos, son regulados simultáneamente por varias jurisdicciones, generando contradicciones conceptuales, ya que cada una ha definido como hecho generador y sujeto pasivo, conceptos similares a los de otros Estados, lo que produce que se materialice la Doble Imposición, ocasionando efectos económicos adversos para los inversionistas realizadores de las operaciones de comercio.

Para Colombia, la doble tributación no es un fenómeno nuevo. Luego de la Segunda Guerra Mundial, a través de los organismos multilaterales dentro de los cuales se encuentra la OCDE, se han venido formado unos instrumentos normativos denominados modelos, comentarios, guías, protocolos, que buscan la eliminación de la doble tributación. Estos modelos se utilizan como referencia para muchos países. Teniendo en cuenta la relación de Doble Imposición y soberanía tributaria en nuestro territorio, analizamos la incidencia de los pronunciamientos de la OCDE en el ordenamiento interno, y concluimos que los referentes de la OCDE no contienen fuerza vinculante; sin embargo, se evidencia su capacidad de influenciar en la estructura normativa colombiana, convirtiendo el *Soft Law* en *Hard Law*.

El modelo para evitar la Doble Imposición de la OCDE y sus comentarios, han sido utilizados en la mayoría de convenios suscritos por Colombia y ratificados por la ley particular en cada caso, quedando incorporados en la estructura normativa interna del país en el *Hard Law*, previo cumplimiento del procedimiento constitucional. Se evidencia el consentimiento bilateral de los acuerdos contenidos en los convenios, de manera que se puede afirmar que se trata de un verdadero *Hard Law*.

La relación de la potestad tributaria en el contexto colombiano, no se ve afectada por la suscripción de dichos convenios, ya que estos cumplen con los requisitos establecidos en la Constitución Política. No obstante, algunos convenios en particular como los suscritos con Francia y Reino Unido, presentan unos casos de violación del poder tributario colombiano. Se trata de la remisión a los comentarios al modelo de CEDI de la OCDE, los cuales fueron considerados como elementos integradores de dichos convenios, situación que representa una violación al principio de reserva de ley, y por tanto a la soberanía tributaria.

La causa de violación es que estos comentarios son dinámicos, característica que genera inconvenientes para el orden jurídico interno, ya que cuando se modifique se estarían incorporando nuevos elementos al ordenamiento interno, sin que se haya surtido el procedimiento constitucional para su validez. Es el caso de lo referente al régimen de precios de transferencia y a la calificación de paraísos fiscales de la OCDE, puesto que se modificaron elementos estructurales de la relación Estado - Contribuyente, sin pasar por el proceso constitucional requerido para su validez.

La relación entre Colombia y los convenios para evitar la Doble Imposición, presenta como conclusión que el modelo más empleado es el de la OCDE, siendo el referente en los convenios de Doble Imposición suscritos por nuestro país. En ellos se privilegia el criterio de la

residencia; es decir, el Estado que la acredite, es el que tiene el derecho de recaudar el impuesto por la renta mundial del contribuyente. Dicho criterio favorece a los países que por razones históricas acumulan más riqueza y, por esa misma condición, tienen mayor presencia en la dirección y administración de la OCDE.

Colombia ha cumplido con los requisitos establecidos por la OCDE para ser considerado como miembro, por eso se observan claramente en las últimas tres reformas tributarias, cambios importantes como concepto de residencia, establecimiento permanente, precios de transferencia, Doble Imposición, tarifa de IVA, tarifa de renta, métodos para evitar la Doble Imposición, exenciones, temas que se han ido armonizando con el modelo de la OCDE.

En Colombia los métodos más utilizados para evitar la Doble Imposición son: el método unilateral contenido en el artículo 254 del Estatuto Tributario, que permite descontar los impuestos pagados en otro país con el cual no se tiene ningún convenio firmado. Los bilaterales como el método del Tax-Credit y la Renta Exenta y el Tax-Sparing. El Tax-Credit permite disminuir los impuestos a cargo, con los pagados en los países diferentes al de la residencia. La Renta Exenta permite descontar de la renta líquida mundial, la renta generada en el exterior: y el Tax-Sparing permite considerar como exentas las rentas que fueron calificadas como exentas en otras jurisdicciones.

Dentro de los organismos multilaterales, encontramos a la ONU como referente normativo para eliminar la Doble Imposición en Colombia, el cual se evidencia en el convenio de Doble Imposición con la Comunidad Andina de Naciones, CAN, convenio que privilegia la fuente de la renta como elemento determinante del pago del tributo. Este criterio da prelación a los países de economías emergentes, dentro de las cuales están México, Brasil, Chile y Colombia.

Capítulo VI

Incidencias en el impuesto de renta para dos empresas exportadoras de Servicios de *Software* de la ciudad de Manizales

El objetivo es evaluar las incidencias en el impuesto de renta de una empresa exportadora de servicios, de un centro de llamadas (Call Center) del municipio de Manizales, con ocasión de la Decisión 578 de la CAN.

La actual época ha marcado una diferencia por la preponderancia de la tecnología y de todos los servicios asociados a la misma, tanto por el consumo de dichos servicios, como por la elaboración de productos que incluyen los servicios tecnológicos. Estos vienen prestándose en formatos nuevos que posiblemente no hayan sido contemplados por las disposiciones que buscan la eliminación total o parcial de la doble tributación internacional (convenios).

El sector de servicios ha venido creciendo gradualmente en la economía, lo que significa retos y al mismo tiempo oportunidades para Colombia; sobre todo si tenemos en cuenta que el Estado ha ido fomentando, por intermedio de las universidades, una porción de ciudadanos interesados en la prestación de servicios como la ingeniería o consultoría en cualquiera de sus áreas.

Con el fin de aprovechar los espacios que ha generado la globalización, los empresarios colombianos deberán mejorar sus niveles de comprensión del aspecto tributario internacional, ya que temas como la doble tributación internacional y convenios para evitar la Doble Imposición, permitirán que los niveles de competitividad mejoren y se ajusten al entorno internacional.

6.1. La Doble Imposición internacional como barrera para exportar servicios

El empresario colombiano debe conocer el marco jurídico - tributario de una exportación de servicios, ya que fácilmente se puede ver en una situación que le implique pagar impuesto de renta en dos países, puesto que las legislaciones son diferentes, a pesar de tener algunos puntos en común. Algunos países gravan a las personas naturales y jurídicas en el total de las rentas obtenidas, dentro y fuera de sus territorios. A esto se le denomina renta mundial. Otros aplican el enfoque de la territorialidad, considerando solo las rentas generadas en sus jurisdicciones. A esto se le denomina renta territorial o local.

6.2. Mecanismo Unilateral para evitar la Doble Imposición

Para ilustrar este mecanismo, presentaremos el caso de una empresa colombiana que exporta servicios y que, bajo estos supuestos, concluiría que no debe expandir su negocio por razones tributarias. Teniendo en cuenta el artículo 254 del Estatuto Tributario colombiano, solo podrá descontarse el impuesto pagado en el exterior por rentas de fuente extranjera, hasta el monto de nuestra tasa de impuesto de renta interna, que es el 33 % para el periodo 2018.

En la Tabla 6 se puede observar el efecto de la doble tributación internacional por causa de la retención en la fuente.

Tabla 6. *Retención en país contratante ejemplo hipotético*

Retención en Argentina país Contratante o destinatario del Servicio	
Valor bruto del servicio	1,000
Retención en la fuente por pagos al exterior 15 %	-150
Costos directos e indirectos del servicio	-900
<hr/>	
Impuesto en Colombia, país de residencia del exportador	
Valor bruto del servicio exportado	1,000
Costos de producción del servicio	-900
Utilidad antes de Impuesto a la renta	100
Impuesto de renta en Colombia (33 %)	-33
Crédito por Impuesto pagado en extranjero	33
Costo adicional por impuesto extranjero debido a que la retención es del 15 % sobre el ingreso bruto	-117
Pérdida neta	-17

Fuente: Los autores

Como puede observarse, una exportación de servicios puede pasar de ser una actividad con utilidad a una actividad de pérdida, pues las retenciones en la fuente que le practican a nuestro exportador de servicios en el país importador de los mismos, se calcula y causa sobre el ingreso bruto de 1.000 unidades monetarias; mientras que el impuesto de renta que debe calcular en Colombia se calcula sobre la utilidad, lo que genera una Doble Imposición en materia de impuesto de renta que hace negativa la idea de exportar. Esto debido a que finalmente obtendría una pérdida de 17 unidades monetarias, porque la retención en la fuente que calcula el país de destino es de 150, y el impuesto efectivo de renta fue de 33 unidades monetarias, generando un sobre costo por impuestos de 117, que corresponde a la parte de las retenciones en la fuente que no son susceptibles de descontar como crédito fiscal, pero que tampoco lo son de una solicitud de devolución.

Así las cosas y con el fin de evaluar los impactos específicos de la doble tributación, se hace conveniente revisar si en el marco jurídico interno del país de residencia de nuestro posible cliente de servicios, gravan las rentas del servicio; verificar qué retenciones se aplican, si los

convenios eliminan dicha imposición y si los sujetos de la transacción son beneficiarios del convenio, en qué normas específicas; cuál de los Estados contratantes tiene el derecho a gravar la renta y, finalmente, si aplican exenciones.

Revisar el contenido de cada CEDI para determinar cómo se tratan los servicios allí. artículo 7 – Beneficios empresariales (que debe leerse en conjunto con el artículo 5 – Establecimiento Permanente); artículo 8 – Transporte Aéreo, Terrestre, Marítimo y Fluvial; artículo 12 – Regalías (que en ocasiones incluye servicios de Asistencia Técnica); artículo 14 – Servicios personales independientes; artículo 17 – Artistas y deportistas.

Las rentas por servicios no especificados (artículos 8°, 12°, 14° y 17°) les resultará de la aplicación de las reglas del artículo 7° - Beneficios Empresariales. El concepto de residencia y establecimiento según el convenio deberá ser revisado con el fin de definir las incidencias tributarias. Constituir o no una empresa en el país de destino, será una consideración importante para disminuir los efectos de la eventual Doble Imposición.

6.3. Caso Uno

Una empresa domiciliada en Manizales, ciudad de Colombia, presta servicios de cobranza de planes de celulares por medio de una empresa de Call Center, a un cliente domiciliado en Paraguay. Los servicios son prestados desde Colombia a través de personal situado físicamente en sus oficinas comerciales y haciendo uso de la comunicación telefónica a distancia.

6.3.1. Normatividad aplicable en Colombia.

El Estatuto Tributario colombiano establece, en su artículo 12, que los residentes en Colombia tributan bajo el criterio de renta mundial; es decir, rentas tanto nacionales como

extranjeras. Las nacionales son aquellas ejecutadas dentro del territorio nacional, y las del exterior son las ejecutadas por fuera del territorio colombiano.

6.3.2. Normatividad aplicable en Paraguay.

Paraguay es un país con el que Colombia aún no tiene convenio para evitar la Doble Imposición, y practica retención del 10 % a los servicios ejecutados por no domiciliados y que se utilicen por empresas paraguayas. Los servicios ejecutados por no domiciliados, fuera de su territorio con destino a empresas paraguayas, los considera como nacionales (aplicando de igual manera lo establecido en el artículo 12 del E.T. colombiano).

Los efectos del impuesto de renta en el Call Center por la prestación de este servicio, se pueden ver en la Tabla 7.

Tabla 7. *Efectos impuestos de renta Call Center, Ejemplo Hipotético*

Retención en Paraguay	
Valor bruto del servicio de Call Center	1,000
Retención 10 %	-100
Costos directos e indirectos del servicio	-900
Impuesto en Colombia	
Valor bruto del servicio	1,000
Costos directos e indirectos del servicio	-900
Utilidad antes de Impuesto a la renta	100
Impuesto de renta en Colombia (33 %)	-33
Crédito por Impuesto pagado en extranjero	-
Costo adicional por impuesto en Paraguay	-100
Retención 10 %	
Pérdida neta	-33

Fuente: Los autores

La empresa del caso 1, no podría descontar esos impuestos pagados en Paraguay por concepto de retención en la fuente de los servicios del Call Center prestados desde Colombia, puesto que dichos servicios se consideran de fuente nacional, razón por la cual no caben dentro de los supuestos fácticos contemplados en el artículo 254 del Estatuto Tributario colombiano que

establece que los impuestos pagados en el exterior por rentas de **fFuente extranjera**, tienen derecho a disminuir de sus impuestos a la renta a título de descuento tributario.

En la Tabla 8 se pueden ver las cifras de una empresa real del sector del *software*, ubicada en la ciudad de Manizales, correspondiente al año 2017, en donde evidenciamos los efectos de la Doble Imposición en operaciones con Paraguay, con quien no se tiene CEDI.

Tabla 8. *Ejemplo de efectos de la Doble Imposición en operaciones en Paraguay*

Empresa 1 NIT 9999999999 Objeto social: Servicio Call Center	
Estado comparativo de resultados integrales	
De enero 1 a diciembre 31 2017 (Art. 254)	
	Paraguay
Ingresos Por Actividades Ordinarias	4.995.373.100
Servicio de Call center nacional	1.751.367.500
Servicio de Call center facturados al extranjero	3.244.005.600
Costos Operacionales	4.495.835.790
Costos Serv. de Call center nacional	1.576.230.750
Costos Serv. de Call center extranjero	2.919.605.040
Utilidad bruta Call center nacional	175.136.750
Utilidad bruta Call center extranjero	324.400.560
Utilidad bruta	499.537.310
	10 %
Gastos operacionales	251.823.925
Resultado Operativo	247.713.385
	5 %
Ingresos No Operacionales	35.772.261
Gastos No Operacionales	31.009.931
Resultado antes de impuesto	180.931.194
	4 %
Renta exenta	
Renta líquida gravable	
impuesto de renta y complementarios	59.707.294
Retención en la fuente exterior	324.400.560
Tarifa Retención en la fuente exterior	10 %
Retención en la fuente como Tax-Credit	
Retención en la fuente como costo	324.400.560
Excedentes Del Ejercicio	-203.176.660

Fuente: Los autores

Este es un claro ejemplo del fenómeno de Doble Imposición. La retención en la fuente que Paraguay práctico a la empresa colombiana exportadora del servicio Call Center, constituye un sobre costo del negocio, ya que no la puede descontar del pago de su impuesto de renta por tratarse de una renta de fuente nacional y no extranjera. Si revisamos la aplicación del método de

la deducción de la retención en la fuente, a la luz de las normas colombianas, concluimos que no es posible deducirla al no estar contemplada en el artículo 115 del Estatuto Tributario colombiano. Es lo que nosotros consideramos como **una contradicción** de los mecanismos para eliminar la Doble Imposición.

De lo anterior observamos que, en el resultado final, es determinante el factor de la Doble Imposición, al punto de convertir una utilidad en pérdida, ya que la retención en la fuente no puede ser descontada en Colombia porque la renta es de fuente nacional, pero obtenida de un cliente extranjero. Así las cosas, este tema cobra importancia pues afecta de manera directa las acciones relacionadas con la expansión de empresas de ese tipo a mercados internacionales, y las limita solo al mercado nacional, situación que puede representar su desaparición.

Tabla 9. *Ejemplo Doble Imposición en Paraguay con Variación en Participación de Ingresos*

Empresa 1 NIT 9999999999 Objeto social: Servicios de Call Center				
Estado comparativo de resultados integrales				
De Enero 1 A Diciembre 31				
	2017		2017	
	Art. 254		Art. 254	
	Paraguay		Paraguay	
Ingresos Por Actividades Ordinarias	4.995.373.100		4.995.373.100	
Servicio de Call center Nacional	3.244.005.600	65%	2.497.686.550	50%
Servicio de Call center facturados al extranjero	1.751.367.500	35%	2.497.686.550	50%
Costos operacionales	4.495.835.790		4.495.835.790	
Costos Serv. de Call center nacional	2.919.605.040		2.247.917.895	
Costos Serv. de Call center extranjero	1.576.230.750		2.247.917.895	
Utilidad bruta Serv. de Call center nacional	324.400.560		249.768.655	
Utilidad bruta Serv. de Call center extranjero	175.136.750		249.768.655	
Utilidad bruta	499.537.310		499.537.310	
	10%		10%	
Gastos operacionales	251.823.925		251.823.925	
Resultado Operativo	247.713.385		247.713.385	
	5 %		5 %	
Ingresos no operacionales	35.772.261		35.772.261	
Gastos no operacionales	31.009.931		31.009.931	
Resultado antes de impuesto	180.931.194		180.931.194	
	4%		4%	
Renta exenta				
Renta líquida gravable				
impuesto de renta y complementarios	59.707.294		59.707.294	
Retención en la fuente exterior	175.136.750		249.768.655	
Tarifa Retención en la fuente exterior	10%		10%	

Retención en la fuente como Tax-Credit		
Retención en la fuente como costo	175.136.750	249.768.655
Resultados Del Ejercicio	-53.912.850	-128.544.755

Fuente: Los autores

Partiendo de una utilidad de \$180 millones de pesos colombianos, esta empresa tendría que cancelar unos impuestos de \$53 millones, quedando una utilidad después de impuestos de \$127 millones. La empresa, en su plan de expansión al exterior, realizó un negocio de exportación de servicios con la expectativa de que fuera positivo el resultado final, teniendo en cuenta que el margen bruto del negocio era igual al de las operaciones nacionales. Sin embargo, el resultado económico fue contrario a esa intención, puesto que en la planeación tributaria efectuada, la variable de impuesto de renta fue tan negativa y determinante al cambiar una situación de utilidades a un escenario de pérdidas que coloca a la empresa en un escenario difícil, como lo es el eventual cierre por pérdida de liquidez y margen neto en la operación.

Es de observarse que la participación de los ingresos nacionales y extranjeros fue del 35 % vs. 65 %. Es por ello que simularemos otra combinación de proporción con el fin de determinar la variación del impacto de la doble imposición. En el anterior ejercicio podemos observar que ha variado la composición de los ingresos de un escenario de 35 % vs. 65 %, a uno de 65 % vs. 35 %, y a uno de 50 % vs. 50 %. En el primer escenario, se indica que los ingresos del exterior representan un 65 % y los ingresos nacionales un 35 %, para lo cual el resultado final de una pérdida de \$54 millones, comparada con la pérdida de \$203 millones del ejercicio inicial, mejora en \$149 millones; menos de pérdida, pero sin dejar de ser pérdida.

En el ejercicio donde los ingresos nacionales y del extranjero corresponden al 50 % cada uno, la pérdida pasa de \$203 millones a \$128 millones, sin dejar de ser pérdida. Resaltamos que las pérdidas de los ejercicios antes presentados, se generan por causa de la retención en la fuente que se practica en el exterior, la cual deja de ser retención en Colombia y se convierte en un gasto

no susceptible de deducción y saldos a favor no susceptibles de devolución, ya que son generados en otro país.

La estrategia de la planeación fiscal cobrar relevancia, pues en la medida en que se tengan claras estas condiciones, la decisión de exportar servicios de este tipo puede ser favorable. En sentido contrario, si a la iniciativa comercial no se le acompaña de una debida asesoría jurídico tributaria internacional, que tenga en cuenta todas las variables inherentes a las negociaciones del exterior. Crear un establecimiento permanente, es una alternativa para disminuir los efectos de la Doble Imposición.

Tabla 10. *Ejemplo de Call Center con ingresos ciento por ciento nacional*

Empresa 1 NIT 9999999999 Objeto social: Servicios de Call Center extranjero		
Estado comparativo de resultados integrales		
De Enero 1 A Diciembre 31		
	2017	
	Art. 254	
	Todo nacional	
Ingresos por actividades ordinarias	4.995.373.100	
Servicio de Call center nacional	4.995.373.100	100%
Servicio de Call Center facturados extranjero	-	0%
COSTOS OPERACIONALES	4.495.835.790	
Costos Serv. de Call Center nacional	4.495.835.790	
Costos Serv. de Call Center extranjero	-	
Utilidad bruta Call Center nacional	499.537.310	
Utilidad bruta Call Center extranjero	-	
Utilidad bruta	499.537.310	
	10%	
Gastos Operacionales	251.823.925	
Resultado Operativo	247.713.385	
	5 %	
Ingresos no operacionales	35.772.261	
Gastos No Operacionales	31.009.931	
Resultado antes de impuesto	180.931.194	
	4 %	
Renta exenta		
Renta líquida gravable		
impuesto de renta y complementarios	59.707.294	
Retención en la fuente exterior	-	
Tarifa Retención en la fuente exterior	10%	
Retención en la fuente como Tax-Credit		
Retención en la fuente como costo	-	
Resultados del ejercicio	121.223.900	

Fuente: Los autores

En el evento en que los ingresos de la empresa solo generara ingresos de fuente nacional, los resultados serían positivos con una utilidad de \$121, con un impuesto de \$59, resultados totalmente contrarios a los otros escenarios que contemplan ingresos de fuente extranjera y que, generando crecimiento comercial, producen decrecimiento patrimonial, ratificando además que el paso a la exportación de servicios requiere el estudio adecuado del aspecto impositivo, pues puede ser contrario a sus intenciones de crecer.

6.3.3. Mecanismo Multilateral - Decisión 578 de la CAN.

En virtud del convenio de la CAN, la renta estará gravada en el país miembro en el que se ejecute la actividad económica que la genera. Así, el artículo 6° de dicho convenio establece que las rentas por beneficios empresariales se gravan en el país donde dichas rentas se hubiesen generado. Esta disposición, sin embargo, tiene una excepción consagrada en el artículo 14 del mismo convenio, al señalar que serán objeto de tributación en el país en el que se reconoce el gasto por la consultoría, es decir, el país del usuario del servicio y, a su vez, estará exonerada en el país de domicilio del exportador.

6.4. Caso Dos de aplicación de la Decisión 578

Una empresa domiciliada en Colombia presta servicios de asistencia telefónica por medio de un Call Center, a favor de distintos clientes domiciliados en el extranjero. Los servicios consisten en asistencia telefónica para cobranzas, son prestados desde Colombia a través de personal situado físicamente en sus oficinas comerciales, y prestan el servicio por medio de su plataforma tecnológica de comunicación. Los clientes del Call Center son bancos que se encuentran en Ecuador, Perú y Bolivia.

El primer paso será evaluar lo que define la legislación interna de Colombia para ese tipo

de servicios. El artículo 9 del Estatuto Tributario colombiano establece que los residentes colombianos, personas naturales o jurídicas tributan por renta mundial. Las rentas nacionales son aquellas que se prestan dentro del territorio nacional. En el ejemplo hipotético que nos ocupa, se trata de un servicio realizado por una empresa colombiana que ofrece los servicios desde Colombia, sin desplazar personal a ningún país.

Lo segundo por determinar, es la existencia de convenio para evitar la Doble Imposición, como efectivamente es. Se trata de la Decisión 578 de 2004, suscrita por los países miembros de la CAN; y definir si los servicios están regulados de manera expresa en algún capítulo. Se debe establecer cuál es la jurisdicción de acuerdo con la norma y por qué criterios, general o excepcional.

El marco jurídico que aplica es el artículo 3° de la Decisión 578, que establece que: “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren sólo serán gravables en el País Miembro en que tales rentas **tengan su fuente productora**, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión”. Este artículo afirma el principio de la fuente como regla general para determinar el gravamen de las rentas.

El artículo 6° desarrolla el principio de la fuente productora en los términos siguientes: “*Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde estas se hubieren efectuado*”. Esto es, la renta tiene su fuente productora en la actividad desarrollada por la empresa, es decir Colombia.

6.4.1. Incidencias tributarias de esa operación.

Tabla 11. *Incidencias tributarias Ejemplo Hipotético*

Retención en Ecuador, Bolivia o Perú	
Valor bruto del servicio	1,000
Retención 0 %	-
Costos directos e indirectos del servicio	-900
Impuesto en Colombia	
Valor bruto del servicio	1,000
Costos de producción	-900
Utilidad antes de Impuesto a la renta	100
Impuesto de renta (33 %)	-33
Crédito por Impuesto pagado en extranjero	-
Costo adicional por impuesto extranjero	-
Utilidad neta	67

Fuente: Los autores

Recordemos que no aplica el método de imputación, pues el tratamiento en este convenio es por el método de las rentas exentas, que no admiten imputación de ningún crédito al impuesto. Es acá donde analizaremos, en principio, la liquidación bajo el entendido del convenio, pues ninguno de los bancos de los tres países debería hacer retención en la fuente por tratarse de rentas generadas en Colombia. Luego el ejemplo se complica un poco, pues se contempla el artículo 14 del acuerdo. La problemática nace cuando los países de destino del servicio de cobranza del Call center, deben practicar retenciones en la fuente sobre pagos al exterior.

Tabla 12. *Ejemplo de efectos de la Doble Imposición en operaciones en la CAN. Call Center.*

Empresa 1 NIT 9999999999 Objeto social: Servicios de Call Center Software	
Estado comparativo de resultados integrales	
De enero 1 a diciembre 31:	
	2.017
	ONU
	Rentas exentas
	Ecuador, Perú y Bolivia
Ingresos por actividades ordinarias	4.995.373.100
Servicio de Call center nacional	1.751.367.500
Servicio de Call center facturados al extranjero	3.244.005.600
COSTOS OPERACIONALES	4.495.835.790
Costos Serv. de Call center nacional	1.576.230.750
Costos Serv. de Call center extranjero	2.919.605.040
Utilidad bruta ss Call center nacional	175.136.750
Utilidad bruta ss Call center extranjero	324.400.560
Utilidad bruta	499.537.310
	10%
Gastos operacionales	251.823.925
Resultado operativo	247.713.385
	5%
Ingresos no operacionales	35.772.261
Gastos no operacionales	31.009.931
Resultado antes de impuesto	180.931.194
	4%
Renta exenta	-
Renta líquida gravable	180.931.194
impuesto de renta y complementarios	63.325.918
Retención en la fuente exterior	-
Tarifa Retención en la fuente exterior	0%
Retención en la fuente como Tax-Credit	
Retención en la fuente como costo	
Resultados Del Ejercicio	117.605.276
	Art 6

Fuente: Los autores

Se resalta el hecho de que esta operación está regida por la Decisión 578 de la CAN, que privilegia el criterio de la fuente: Colombia en este caso, pues el servicio fue prestado sin desplazamiento de ninguna persona o recurso. La utilidad es de \$117 millones, acorde con la tasa de interés del 33 % y no genera situación de Doble Imposición. Esto basado únicamente en el artículo 5 de la Decisión 578 de la CAN.

6.5. Caso Tres

Se trata de un servicio de asesoría en el desarrollo de *software*, en donde una empresa domiciliada en Colombia le presta servicio a los mismos tres bancos de Ecuador, Perú y Bolivia. Los servicios son prestados desde Colombia a través de personal situado físicamente en Manizales y los ejecuta por medios de comunicación telefónica. El primer paso será evaluar qué define la legislación interna de Colombia para ese tipo de servicios, y encontramos el artículo 9 del Estatuto Tributario colombiano, que establece que los residentes colombianos, personas naturales o jurídicas tributan por renta mundial, es decir por rentas de fuente nacional y extranjera.

Se revisa el criterio de la extraterritorialidad, y se concluye que algunos servicios consumidos por empresas de Colombia, que no se prestan directamente en el país, son considerados por las leyes como rentas de fuente nacional y se procede a gravarlos mediante retenciones en la fuente. Las rentas nacionales son aquellas que se prestan dentro del territorio nacional; en el ejemplo, se trata de un servicio prestado por una empresa residente en Colombia, sin desplazar personal a ningún país.

Se determinará si existe convenio para evitar la Doble Imposición, como efectivamente es. Se trata de la Decisión 578 de 2004, suscrita por los países miembros de la CAN. Luego se define si los servicios están regulados de manera expresa en algún capítulo del convenio, y se establece cuál es la jurisdicción de acuerdo con la norma y por qué criterios, general o excepcional.

El marco jurídico del artículo 3° de la Decisión 578, establece que: “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas

obtuvieren, sólo serán gravables en el país miembro en que tales rentas **tengan su fuente** productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión”. Este artículo afirma el principio de la fuente como regla general para determinar el gravamen de las rentas.

El artículo 6° desarrolla el principio de la fuente productora en los términos siguientes: “Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro **donde estas se hubieren efectuado**”.

El artículo 14° de la Decisión 578, establece que: “Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y **consultoría**, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se **produzca el beneficio** de tales servicios. Salvo prueba de lo contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquel en el que se *imputa y registra el correspondiente gasto*”. Las rentas generadas por los servicios prestados desde Colombia, pero cuyo beneficio efectivo se produce en un país miembro de la CAN (donde se registra el gasto), sólo serían gravables en el país de destino de los servicios.

La empresa consultora deberá considerar esas mismas rentas como exoneradas en Colombia. Las rentas generadas en la prestación de servicios de consultoría se producen en este país, quien en principio sería el Estado de fuente de la renta. Sin embargo, en virtud de la aplicación del artículo 14 de la Decisión 578 de la CAN, deberá ser gravada en el lugar en donde se registre el gasto.

Este es otro de los **puntos contradictorios** de la norma que queremos evidenciar, pues a pesar de su aplicación, no podemos desconocer que hay un evidente deterioro de la potestad tributaria, pues la renta se genera en Colombia, no implicó desplazamiento de personal, pero se

entiende que el servicio se prestó en uno de los tres países destinatarios, desatendiendo la realidad.

Tabla 13. *Incidencias económicas de la liquidación de este Ejemplo hipotético*

Retención en Ecuador Perú o Bolivia	
Valor bruto del servicio	1,000
Retención 10 %	-100
Costos directos e indirectos del servicio	-900
Impuesto en Colombia	
Valor bruto del servicio	1,000
Costos del servicio	-900
Utilidad antes de Impuesto a la renta	100
Impuesto a la renta - Exonerada por Decisión 578	-
Crédito por Impuesto pagado en extranjero	-
Costo adicional por impuesto extranjero	-100
Utilidad neta	-0

Fuente: Los autores

Del impuesto pagado no se puede descontar la retención, puesto que el convenio dispone el método de la exención. El problema radica en la aplicación del artículo 14 de la Decisión 578 de la CAN. Se calculan retenciones en la fuente, aplicando las disposiciones del convenio. Estos resultados pueden ser perjudiciales en la medida en que la base de la retención es el ingreso bruto, mientras que en la aplicación normal del impuesto de renta, la base de cálculo es el valor de la utilidad neta.

Tabla 14. *Ejemplo de efectos de la Doble Imposición en exportación de servicios de consultoría en la CAN.*

Empresa 1 NIT 9999999999 Objeto social: Servicios de Consultoría y desarrollo <i>software</i>	
Estado Comparativo De Resultados Integrales	
De enero 1 a diciembre 31	
	2.017
	ONU
	Rentas exentas
	Ecuador, Perú y
	Bolivia
Ingresos Por Actividades Ordinarias	4.995.373.100
Servicio de Consultoría y desarrollo <i>Software</i>	1.751.367.500
Servicio de Consultoría y desarrollo <i>Software</i> facturados al extranjero	3.244.005.600
COSTOS OPERACIONALES	4.495.835.790
Costos Servicio de Consultoría y desarrollo <i>Software</i>	1.576.230.750
Costos Servicio de Consultoría y desarrollo <i>Software</i> facturados al extranjero	2.919.605.040
Utilidad bruta Servicio de Consultoría y desarrollo <i>Software</i>	175.136.750
Utilidad bruta Servicio de Consultoría y desarrollo <i>Software</i> facturados al extranjero	324.400.560
Utilidad bruta	499.537.310
	10%
Gastos Operacionales	251.823.925
Resultado Operativo	247.713.385
	5%
Ingresos no operacionales	35.772.261
Gastos no operacionales	31.009.931
Resultado antes de impuesto	180.931.194
	4%
Renta exenta	117.605.276
Renta líquida gravable	63.325.918
impuesto de renta y complementarios	22.164.071
Retención en la fuente exterior	324.400.560
Tarifa Retención en la fuente exterior	10%
Retención en la fuente como Tax-Credit	
Retención en la fuente como costo	324.400.560
Resultados del ejercicio	-165.633.438
	Art 14

Fuente: Los autores

Puede afirmarse entonces que, si bien la Decisión 578, cumple el objetivo de eliminar la Doble Imposición sobre esta operación, pues la renta soporta un solo gravamen, no puede decirse lo mismo del objetivo de equidad y eficiencia económica, pues el exportador colombiano se verá perjudicado por el efecto de haber pagado impuestos. Dicho valor de retención puede ser superior al impuesto sobre las rentas que pagaría en Colombia.

Vienen entonces medidas como aumentar el valor de la operación para que, una vez descontada la retención del país receptor del servicio, quede el valor neto igual al ingreso que espera recibir la empresa colombiana. Hay otra situación de hecho, mas no de derecho, que implica una Doble Imposición internacional, y es cuando alguna de las empresas receptoras de los servicios en los tres países, desconozca esta interpretación y aplique retención. Esto complicaría más la situación del exportador de servicios y, en el caso colombiano, lo obligaría a tramitar una devolución de impuestos por el pago de lo no debido; sin embargo, en la práctica es poco usado.

Por diferencia de criterios también puede presentarse una Doble Imposición. Es el caso de este ejemplo en donde Colombia considere que las características de prestación de servicios están contenidas en el artículo 6, y el otro país de la CAN considere que está en el marco del artículo 14 de la norma en cita.

Es indiscutible que los países apenas están adquiriendo educación en este sentido, a pesar de que las normas tienen muchos años de haber entrado en vigencia, y es evidente que, en vista de las circunstancias, resulte erosionando el impuesto a recibir finalmente, producto de prácticas de planeación fiscal que hacen considerar la utilización de otras figuras legales, como la de constituir un establecimiento permanente que, en últimas, será sujeto de retención en la fuente y pago de impuesto de renta, a las tarifas de cada país. Y luego, vía dividendos, enviar al país donde está ubicada la residencia de la matriz o controlante, previo al pago de retenciones complementarias al impuesto básico de renta, según sea el caso.

En este caso también se presenta la Doble Imposición. La retención en la fuente que los países de la CAN practican a la empresa colombiana exportadora del servicio consultoría de *software*, sí constituye un sobre costo del negocio, ya que la retención se calcula sobre el 100 %

del ingreso y equivale a un 10 %, es decir \$324 millones, mientras que el impuesto que debería pagar por la generación de una renta bruta del 10 %, estaría arrojando un margen del 0 % sin considerar aún el resto de gastos operacionales y no operacionales de la compañía.

Si revisamos la aplicación del método de la deducción de la retención en la fuente, a la luz de las normas colombianas, concluimos que no es posible deducirla, ya que no está contemplada en el artículo 115 del Estatuto Tributario colombiano. Es lo que consideramos un punto de contradicción de los mecanismos para eliminar la Doble Imposición. Al revisar los impuestos deducibles que consagra este artículo, solo encontramos el impuesto predial, de industria y comercio pagados, y el 50 % del gravamen a los movimientos financieros.

Observamos que en el resultado final es determinante el factor de la doble tributación, al punto de convertir una utilidad en pérdida, ya que la retención en la fuente no puede ser descontada en Colombia, porque la renta, siendo de fuente nacional, deberá ser sometida a retención en el país de la empresa que contrata el servicio. Este tema es relevante, pues afecta de manera directa las políticas internas de expansión de la empresa a mercados internacionales y las limita solo al mercado nacional, situación que pone en riesgo su viabilidad.

La utilidad arrojada en el ejercicio es de \$180 millones de pesos colombianos, de los cuales \$117 millones corresponden, según nuestro ejercicio, a utilidades obtenidas en las operaciones extranjeras, equivalentes a un 65 %, calificadas como renta exenta según la Decisión 578 de la CAN; Y el resto, o sea \$63 millones, a la operación nacional. Esta empresa tendría que cancelar unos impuestos de \$22 millones, arrojando un resultado después de impuestos de \$166 millones de pérdida. La empresa, en su plan de expansión al exterior, realizó un negocio de exportación de servicios con la expectativa de generar utilidades, teniendo en cuenta que el margen bruto del negocio era igual al de las operaciones nacionales. Sin embargo, el resultado

económico fue contrario, puesto que el impuesto de renta fue negativo y cambia una situación de utilidades, a un escenario de pérdidas.

Es de observarse que la combinación de los ingresos nacionales y extranjeros fue del 35 % vs. 65 %. Es por ello que simularemos otra combinación de proporciones, con el fin de determinar la variación del impacto de la Doble Imposición. Las pérdidas de los ejercicios antes presentados se generan por causa de la retención en la fuente que se practica en el exterior, la cual deja de ser retención en Colombia y se convierte en un gasto no susceptible de deducción y saldos a favor no susceptibles de devolución.

6.6. Caso Cuatro Modelo de la OCDE

Una empresa domiciliada en Colombia presta servicios de cobranza de planes de celulares, por medio de una empresa de Call Center, ubicada en el municipio de Manizales, a un cliente domiciliado en España. Los servicios son prestados desde Colombia a través de personal situado físicamente en sus oficinas comerciales y haciendo uso de la comunicación telefónica a distancia.

Se determinará si existe convenio para evitar la Doble Imposición, como efectivamente es, el CEDI firmado con España. Luego se define si los servicios están regulados de manera expresa en algún capítulo del convenio, y se establece cuál es la jurisdicción de acuerdo con la norma y por qué criterios, general o excepcional.

6.6.1. Normatividad aplicable en Colombia.

El Estatuto Tributario colombiano establece, en su artículo 12, que los residentes en Colombia tributan bajo el criterio de renta mundial, es decir rentas tanto nacionales como

extranjeras. Las nacionales son aquellas ejecutadas dentro del territorio nacional, y las del exterior son las ejecutadas por fuera del territorio colombiano.

6.6.2. Normatividad aplicable en España.

España es un país con el que Colombia sí tiene convenio para evitar la Doble Imposición, y practica retención del 10 % a los servicios ejecutados por no domiciliados y que se utilicen por empresas españolas. Los ejecutados por no domiciliados, fuera de su territorio con destino a empresa española, son considerados como nacionales (aplicando de igual manera lo establecido en el artículo 12 del E.T. colombiano).

Tabla 15. *Ejemplo de efectos de la Doble Imposición en operaciones con España*

Empresa 1 NIT 9999999999 objeto social: servicios de Call Center Estado comparativo de resultados integrales De enero 1 a diciembre 31	
	2.017 OCDE Tax-Credit España
Ingresos por actividades ordinarias	4.995.373.100
Servicio de Call center nacional	1.751.367.500
Servicio de Call center facturados al extranjero	3.244.005.600
Costos operacionales	4.495.835.790
Costos Serv. de Call center nacional	1.576.230.750
Costos Serv. de Call center extranjero	2.919.605.040
Utilidad bruta Serv. de Call center nacional	175.136.750
Utilidad bruta Serv. de Call center extranjero	324.400.560
Utilidad bruta	499.537.310
	10%
Gastos Operacionales	251.823.925
Resultado operativo	247.713.385
	5%
Ingresos no operacionales	35.772.261
Gastos no operacionales	31.009.931
Resultado antes de impuesto	180.931.194
	4%
Renta exenta	
Renta líquida gravable	180.931.194
impuesto de renta y complementarios	63.325.918
Retención en la fuente exterior	324.400.560
Tarifa Retención en la fuente exterior	10%
Retención en la fuente como Tax-Credit	63.325.918
Retención en la fuente como costo	261.074.642
Excedentes Del Ejercicio	-143.469.366

Fuente: Los autores

La empresa de servicio de Call Center deberá considerar esas mismas rentas como gravadas en Colombia, es decir las rentas generadas en la prestación de servicios que se producen en el país, que en principio sería el Estado colombiano. Sin embargo, la retención practicada en el exterior tiene como límite la tasa de impuesto de renta interna, aplicada a la renta correspondiente, 33 % para nuestro caso. El punto de Doble Imposición se genera por la diferencia en las bases sobre las cuales se calcula el impuesto y la retención en la fuente; el primero sobre el ingreso neto y el segundo sobre el ingreso bruto.

Este es un claro ejemplo del fenómeno de Doble Imposición. Parte de la retención en la fuente que España practicó a la empresa colombiana exportadora del servicio Call Center, constituye un sobrecosto del negocio, ya que no la puede descontar en su totalidad debido al límite establecido en el CEDI con España. Si revisamos la aplicación del método de la deducción de la retención en la fuente, a la luz de las normas colombianas, concluimos que no es posible deducirla, ya que no está contemplada en el artículo 115 del Estatuto Tributario colombiano. Es lo que nosotros consideramos como una contradicción de los mecanismos para eliminar la Doble Imposición.

De lo anterior, observamos que en el resultado final es determinante el factor de la Doble Imposición, al punto de convertir una utilidad en pérdida, ya que la retención en la fuente total no puede ser descontada en Colombia. Así las cosas, este tema cobra relevancia, pues afecta de manera directa las acciones relacionadas con la expansión de empresas de ese tipo, a mercados internacionales y las limita solo al mercado nacional, situación que puede representar su desaparición, pues la retención en la fuente es practicada sobre el ingreso bruto, mientras que el impuesto sobre el ingreso neto.

El siguiente es una matriz que sintetiza algunos casos de Doble Imposición generada por este tipo de convenios o mecanismos, poniendo en evidencia el elemento normativo. Es un producto en proceso que debe ser revisado y ajustado, tanto en los convenios como en las normatividades internas del país, especialmente en lo relacionado al artículo 254 del Estatuto Tributario colombiano, pues como herramienta en el marco jurídico se ha quedado corta al no incluir los diferentes clasificaciones del servicios de *software*, ya que con la globalización se han creado una serie de servicios que, a la fecha, no han sido tenidos en cuenta en el Estatuto Tributario, bien por su novedad, o por el cambio de sus características.

Tabla 16. *Comparativo de efectos de la Doble Imposición para empresas de servicios de Call Center y Consultoría.*

Estado comparativo de resultados integrales				
De enero 1 a diciembre 31				
	2.017	2.017	2.017	2.017
	Art 254	ONU	ONU	OCDE
		Rentas exentas	Rentas exentas	Tax-Credit
	Paraguay	Ecuador, Perú y Bolivia	Ecuador, Perú y Bolivia	España
Ingresos Por Actividades Ordinarias	4.995.373.10	4.995.373.100	4.995.373.100	4.995.373.100
	0			
Servicio nacional	1.751.367.50	1.751.367.500	1.751.367.500	1.751.367.500
	0			
Servicio de Call al extranjero	3.244.005.60	3.244.005.600	3.244.005.600	3.244.005.600
	0			
COSTOS OPERACIONALES	4.495.835.79	4.495.835.790	4.495.835.790	4.495.835.790
	0			
Costos Servicio nacional	1.576.230.75	1.576.230.750	1.576.230.750	1.576.230.750
	0			
Costos Servicio extranjero	2.919.605.04	2.919.605.040	2.919.605.040	2.919.605.040
	0			
Utilidad bruta ss dllo <i>software</i> nacional	175.136.750	175.136.750	175.136.750	175.136.750
Utilidad bruta ss dllo <i>software</i> extranjera	324.400.560	324.400.560	324.400.560	324.400.560
Utilidad bruta	499.537.310	499.537.310	499.537.310	499.537.310
	10%	10%	10%	10%
Gastos operacionales	251.823.925	251.823.925	251.823.925	251.823.925
Resultado operativo	247.713.385	247.713.385	247.713.385	247.713.385
	5%	5%	5%	5%
Ingresos no operacionales	35.772.261	35.772.261	35.772.261	35.772.261
Gastos no operacionales	31.009.931	31.009.931	31.009.931	31.009.931
Resultado antes de impuesto	180.931.194	180.931.194	180.931.194	180.931.194

	4%	4%	4%	4%
Renta exenta		-	117.605.276	
Renta líquida gravable		180.931.194	63.325.918	180.931.194
impuesto de renta y complementarios	59.707.294	63.325.918	22.164.071	63.325.918
Retención en la fuente exterior	324.400.560	-	324.400.560	324.400.560
Tarifa Retención en la fuente exterior	10%	0%	10%	10%
Retención en la fuente como Tax-Credit				63.325.918
Retención en la fuente como costo	324.400.560		324.400.560	261.074.642
Excedentes Del Ejercicio	-203.176.660	117.605.276	-165.633.438	-143.469.366
		Art 6	Art 14	

Fuente: Los autores

Es por ello que, en la matriz se refleja el efecto de la carga impositiva generada en las negociaciones con países de la CAN y fuera de la misma, como mecanismo para evitar la Doble Imposición. Se resalta el hecho de que la Decisión 578 de la CAN, es una respuesta parcial para evitar la Doble Imposición. Todo depende de la interpretación que se le dé al convenio en el país en el cual se está prestando el servicio, por parte de un residente colombiano. Con la exportación de estos servicios, en algunas oportunidades se vulnera la potestad tributaria, ya que se imponen a los nacionales colombianos cargas a título de impuesto de renta, distintas a las contempladas en el Estatuto Tributario nacional.

En la aplicación, tanto de la Decisión 578 de la CAN, como de la OCDE, se generan situaciones de Doble Imposición por causa del mecanismo diseñado para evitarla, ya que en ambos casos se permite gravar con retenciones en la fuente que resultan ser costos ocultos con los que no cuenta el empresario al momento de desarrollar su plan de expansión comercial. Esto ocurre porque la planeación tributaria seguirá siendo una herramienta práctica para atenuar los efectos negativos producidos por aquellos instrumentos que tienen como propósito eliminar la Doble Imposición.

En el ejercicio de la planeación tributaria para atenuar los efectos de la Doble Imposición, se encuentra la figura del establecimiento permanente, que según Marín-Elizalde (2009):

El EP aparece en los CDI como una institución intermedia que permite gravar en la fuente solo aquella actividad que presuponga una sustancia en tal país, de manera que si no se cumple ese requisito de sustancia, se gravará en la residencia. (párr. 4)

Desde otra perspectiva, consideramos que el problema planteado en el trabajo tiene instrumentos de disminución de los efectos no esperados de la Doble Imposición, que exigen para el exportador de servicios la consideración de otras estructuras jurídicas en territorios diferentes al de su residencia, para determinar con mayor claridad la jurisdicción de las rentas generadas, sin desconocer el costo económico que estas representan.

7. Conclusiones y Recomendaciones

En desarrollo del objetivo específico uno, identificamos la relación entre la potestad tributaria, la doble tributación y los convenios para evitar la Doble Imposición, como productos de la globalización económica, y concluimos que la Potestad tributaria es la facultad sustancial y procedimental que tienen los Estados para determinar normas que establecen impuestos y forma de recaudarlos, con los cuales atenderán sus necesidades públicas. Dicha facultad se ve afectada por la potestad tributaria de otros Estados al regular operaciones comerciales entre contribuyentes de diferentes países; en algunos casos en relación con la residencia del contribuyente, en otros en consideración a la fuente de la renta, y en otros mixtos.

La relación de la Potestad tributaria y la Doble Imposición se presenta, por la contradicción entre normas particulares de cada país, las cuales gravan con impuestos iguales o similares un mismo hecho, haciendo más gravosa la carga tributaria de los contribuyentes de la operación mercantil, de forma que viola principios tributarios internacionales, y desestimula a los inversionistas.

La Potestad tributaria y los Modelos de CEDI, se relacionan cuando los países se han organizado por medio de instituciones multilaterales como la OCDE y la ONU, para tratar de eliminar la Doble Imposición, Es por ello que han formulado modelos de convenio que se vienen incorporando a los ordenamientos internos, a través de leyes que ratifican cada acuerdo.

Estos modelos se actualizan permanentemente, lo que significa que es un tema de interés mundial que hasta la fecha ha mejorado los instrumentos, pero no logra un ideal para evitarla; sobre todo teniendo en cuenta la era informática, en donde la innovación es una constante que hace que el modelo y comentarios se actualicen oportunamente, mientras que es más lento para

cada CEDI, de acuerdo con los requisitos constitucionales que deben cumplirse para entrar en vigencia.

La Potestad tributaria y los CEDI se relacionan en la superposición de jurisdicciones, que hace que los Estados se organicen y articulen mecanismos como los CEDI, que contienen las reglas para el tratamiento de determinados impuestos y así se elimine la Doble Imposición.

La expresión eliminar sigue siendo una aspiración, pues no en todos los casos se da, y por el contrario, en esas situaciones se niegan los objetivos planteados en cada acuerdo o convenio para evitar la Doble Imposición. Consideramos que esas negaciones son contradicciones, algunas indicadas en este trabajo, que los cuerpos jurídicos deben abordar para tratar de minimizar los efectos negativos de los CEDI.

La Potestad tributaria se relaciona con el *Hard Law*, o derecho duro, y el *Soft Law*, o derecho blando, contenidos en los modelos, sin que se vea afectada por la suscripción de CEDI, ya que estos se realizan cumpliendo los requisitos de forma y de fondo contenidos en cada Constitución. Sin embargo, eventualmente sí se ve vulnerada por remisión de la ley a ordenamientos jurídicos externos y dinámicos, como los comentarios a los modelos de la OCDE y ONU.

En vista de lo anterior, se plantea un NO como respuesta a la pregunta de si los CEDI son mecanismos eficaces para eliminar la Doble Imposición en todos los casos; es decir que sí elimina la Doble Imposición en muchos de los casos, pero en otros no.

En desarrollo del objetivo específico dos, establecimos la inscripción de los conceptos de potestad tributaria, doble tributación, convenios para evitar la Doble Imposición, en el contexto particular colombiano, concluyendo que Colombia se ha venido armonizando con la tendencia

fiscal internacional y, a octubre de 2018, existían 17 CEDI y algunos otros están en proceso de aprobación.

Colombia debe revisar el mecanismo unilateral contemplado en el artículo 254 de su Estatuto Tributario, que establece la posibilidad de aplicar el Tax-Credit, pero solo a las operaciones de fuente extranjera, dejando por fuera las rentas nacionales que fueron sometidas a retención por otro Estado, lo que provoca una situación de doble tributación, como el caso de las empresas prestadoras de servicios de Call Center y consultoría en *software*.

Colombia firmó la Decisión 578 de la CAN, como mecanismo multilateral para evitar la Doble Imposición, herramienta importante para el manejo de las relaciones jurídico comerciales con países de la CAN. Sin embargo, debe revisar el alcance de su artículo 14, pues hace nulas las intenciones de respetar la fuente para el Estado que la genere, ya que, por medio de una disposición jurídica, contradice la realidad al considerar como de fuente nacional los servicios que sean prestados desde el exterior, provocando una negación al Estado de la fuente de recibir los tributos que eventualmente le corresponderían, bajo la ficción jurídica de que el Estado de la fuente es aquel que registra y contabiliza el costo de dichos servicios.

Colombia y los demás países deben revisar las tasas de retención en la fuente y compararlas con las tendencias de rentabilidad del sector de servicios, ajustándolas de manera tal que, al momento de liquidar el impuesto de renta correspondiente, no se genere una Doble Imposición.

Los CEDI deben insistir en el camino de encontrar interpretaciones armónicas con el fin de cumplir con el objetivo de eliminar o disminuir los efectos de la Doble Imposición. De no hacerse, estarían atentando contra su finalidad de propiciar más y mejor intercambio comercial de

servicios entre países.

En el marco de la Decisión 578 de la CAN, al presentarse diferencias interpretativas, los resultados pueden modificar la decisión de intercambio de servicios, o lo que es peor, encarecer el negocio por razones de impuestos. Nos referimos a una adecuada limitación a los artículos 6 y 14 de la Decisión 578 de la CAN, ya que generan un conflicto para las empresas de *software* y Call Center por razón de la presunción de prestación de servicio para el domicilio que registra el costo, independientemente de que el prestador del servicio no salga de su territorio.

Los CEDI brindan oportunidades de ahorros tributarios para la eliminación de la doble tributación con la utilización del establecimiento permanente, que permite neutralizar el efecto de retención en exceso, al dejar de ser calculada sobre el ingreso bruto y pasar a ser calculada sobre la utilidad neta.

Es determinante que los procesos de socialización de los CEDI mejoren, pues esto permitiría viabilizar la exportación de servicios para empresarios que consideran imposible superar los efectos de la doble tributación internacional, al igual que evitarían situaciones problema con la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia, DIAN.

Recomendamos la implementación de una matriz interestatal de efectos de Doble Imposición, con información de compra y venta de servicios entre países, de forma que se pueda establecer con claridad cuál fue la retención en la fuente practicada y cuál el impuesto de renta final; de manera tal que se generen unos saldos a favor o en contra de cada Estado. Esto con el fin de separar los efectos de la Doble Imposición para Estados y contribuyentes, es decir, que entre países se maneje una cuenta corriente de saldos a favor o en contra por retenciones en la fuente practicadas en exceso, sobre la tasa efectiva de impuesto de renta de cada contribuyente.

Desarrollado el objetivo tres, evaluamos las incidencias en el impuesto de renta de dos empresas exportadoras de servicios de la ciudad de Manizales, con ocasión del CEDI suscrito por Colombia, y concluimos que una exportación de servicios puede pasar de ser una actividad con utilidad a una actividad con pérdida, pues la retención en la fuente que le practican a nuestro exportador de servicios en el país importador de los mismos, se calcula y causa sobre el ingreso bruto, mientras que el impuesto de renta que debe calcular en Colombia se hace sobre la utilidad. Esto genera una Doble Imposición en materia de impuesto de renta, generando un sobre costo por impuestos que corresponde a la parte de las retenciones en la fuente, que no son susceptibles de descontar como crédito fiscal, pero que tampoco lo son de una solicitud de devolución o eventual deducción.

Doble imposición se presenta en el caso de una empresa de Call Center colombiana, que exporta a servicios a un país con quien no tiene convenio, no podría descontar esos impuestos pagados en el exterior por concepto de retención en la fuente de los servicios prestados desde Colombia, puesto que dichos servicios se consideran de fuente nacional, razón por la cual no caben dentro de los supuestos fácticos contemplados en el artículo 254 del Estatuto Tributario colombiano, que establece que los impuestos pagados en el exterior por rentas nacionales, no tienen derecho a disminuir de sus impuestos a la renta a título de descuento tributario.

En virtud de la Decisión 578 de la CAN, la renta estará gravada en el país miembro en el que se ejecute la actividad económica que la genera; así el artículo 6° de dicho convenio establece que las rentas por beneficios empresariales se gravan en el país donde dichas rentas se hubiesen generado. Esta disposición, sin embargo, tiene una excepción consagrada en el artículo 14 del mismo convenio, que señala que serán objeto de tributación en el país en el que se reconoce el gasto por la consultoría, es decir, el país del usuario del servicio y, a su vez, estará

exonerada en el país de domicilio del exportador. La Doble Imposición se materializa también cuando, a pesar de la normatividad, el beneficiario del servicio practica retención en la fuente de hecho y no derecho.

Se detecta que hay un evidente deterioro de la Potestad tributaria, pues la renta se genera en Colombia, no implicó desplazamiento de personal, pero se entiende que el servicio se prestó en uno de los tres países destinatarios, desatendiendo la realidad.

Del impuesto pagado no se puede descontar la retención, puesto que el convenio dispone el método de la exención, lo que indica la prohibición de aplicar cualquier crédito fiscal por retención en la fuente del país que realiza el pago.

Se concluye entonces que, si bien la Decisión 578 de la CAN, cumple el objetivo de eliminar la Doble Imposición sobre esta operación, pues la renta soporta un solo gravamen, no puede decirse lo mismo del objetivo de equidad y eficiencia económica, ya que dicho valor de retención puede ser superior al impuesto sobre las rentas que pagaría en Colombia.

Por diferencia de criterios también puede presentarse una Doble Imposición. Es el caso de este ejemplo en donde Colombia considere que las características de prestación de servicios están contenidas en el artículo 6 y el otro país de la CAN considere que está en el marco del artículo 14 de la norma referida. En tal situación, la empresa exportadora de servicios estaría siendo sujeto pasivo por dos disposiciones de una norma, configurándose sujetos pasivos diferentes.

Concluimos que la aplicación del método de deducción de la retención en la fuente, a la luz de las normas colombianas, no es posible aplicarlo, ya que no está contemplado en el artículo 115 del Estatuto Tributario colombiano, que define restrictivamente aquellos impuestos que pueden deducirse total o parcialmente.

La retención en la fuente que practican países con CEDI con Colombia, a empresas colombianas exportadoras de servicios de Call Center, constituye un sobre costo del negocio, ya que la empresa colombiana no puede descontarse la retención en su totalidad, debido al límite establecido, por ejemplo, en el CEDI con España.

En cuanto al objetivo general, al explicar las incidencias de los convenios para evitar la Doble Imposición (CEDI) vigentes para 2018, en dos empresas exportadoras de servicios en el municipio de Manizales, en relación con el impuesto de renta, concluimos que:

La globalización, como fenómeno económico, impone la necesidad de comercializar servicios a otros países. En dicha comercialización interfieren varios países, los cuales, en ejercicio de la Potestad Tributaria, regulan el recaudo de sus impuestos por medio de normas, según su ordenamiento interno.

En algunos casos para la empresa de servicios, la aplicación de esas normas genera situaciones en las que se está tributando más de una vez por el mismo hecho económico, violando principios básicos del derecho tributario. Para contrarrestar dichos efectos los países establecen convenios que buscan eliminar la Doble Imposición en materia de impuesto de renta, pero en algunos casos no se elimina o, incluso, se hace más gravosa la situación económica para el contribuyente.

Los CEDI son una herramienta por medio de los cuales los países, previo el cumplimiento de requisitos de fondo y forma en sus legislaciones, acuerdan reglas para evitar la Doble Imposición, normalmente estos CEDI tienen como referentes los Modelos de la OCDE y ONU.

La aplicación de las normas de CEDI tiene en ciertos casos un efecto contrario a la intención del empresario, dado que la retención en la fuente practicada por el país de destino se

calcula sobre el ingreso bruto y no sobre la utilidad neta, generándose un exceso en el pago del impuesto de renta.

Referencias

- Arango-Atehortúa, J. F. y Castrillón-Montoya, J. A. (2012). *Doble Tributación Internacional : Análisis de los convenios con España, Chile y la Decisión 578 de la CAN* (tesis inédita de Especialización). Universidad de Medellín, Medellín, Colombia. Recuperado de [http://repository.udem.edu.co/bitstream/handle/11407/229/Doble tributación internacional análisis de los convenios con España%2C Chile y la Decisión 578 de la CAN.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://repository.udem.edu.co/bitstream/handle/11407/229/Doble%20tributaci%C3%B3n%20internacional%20an%C3%A1lisis%20de%20los%20convenios%20con%20Espa%C3%B1a%20Chile%20y%20la%20Decisi%C3%B3n%20578%20de%20la%20CAN.pdf?sequence=1&isAllowed=y).
- Beck, U. (2004). *¿Qué es la globalización? Falacias del globalismo, respuestas a la globalización*. México: Paidós. Recuperado de https://ocw.uca.es/pluginfile.php/1496/mod_resource/content/1/beckulrichqueslaglobalizacion.pdf.
- Borderas, E. y Moles, P. (2008). *Derecho tributario internacional*. Barcelona: El Fisco. Recuperado de <http://datos.bne.es/edicion/a4331092.html>.
- Brasil. Asamblea Nacional Constituyente. (1988). *Constitución política de la Republica Federativa del Brasil*. Recuperado de <http://www.acnur.org/t3/fileadmin/scripts/doc.php?file=biblioteca/pdf/0507>
- Calderón-Carrero, J. M. (1997). La Doble imposición y los métodos para su eliminación. En *Fiscalidad Internacional*. (pp. 286-289). Madrid, España: MacGraw-Hill.
- Comunidad Andina (CAN). (1971). Decisión 40 Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión. *Sistema de Información Sobre Comercio Exterior*. Recuperado de <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/Dec040s.asp>.

- Comunidad Andina (CAN). (2004). Decisión 578 de 2004 : Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. *Gaceta Del Acuerdo de Cartagena*, (1063).
- Comunidad Andina (CAN). (2016). *Dimensión Económico Social de la Comunidad Andina*. Lima, Perú. Recuperado de <http://www.comunidadandina.org/StaticFiles/201642513532DimensionEC.pdf>
- Casado-Ollero, G. (1991). Los fines no fiscales de los tributos. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 41(213), 455–512. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=141060>
- Castañeda-Rodríguez, V. M. (2016). La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para América Latina y la OCDE. *Cuadernos de Economía*, 35(68), 379-406. DOI: <https://doi.org/10.15446/cuad.econ.v35n68.52801>.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2006). *Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas*. Santiago de Chile: CEPAL. Recuperado de [https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/7/29107/Tributacion en AL.pdf](https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/7/29107/Tributacion%20en%20AL.pdf).
- Corte Constitucional. (2016). *Constitución Política de Colombia 1991 Actualizada con los Actos Legislativos a 2016*. Bogotá.
- Corredor Alejo, J. O. (2007). *El impuesto de Renta en Colombia* (3a ed.). Bogotá: Centro Interamericano Jurídico - Financiero.
- Corte Constitucional (26 de agosto de 2009). Sentencia C-577/09. [MP. Humberto Antonio Sierra Porto]. Recuperado de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/C-577-09.htm>.
- Corte Constitucional. (12 de agosto de 2003). Sentencia C-690 de 2003. [MP. Rodrigo Escobar Gil] Recuperado de

http://legal.legis.com.co/document?obra=jurcol&document=jurcol_75992041e625f034e0430a010151f034.

Corte Constitucional. (12 de octubre de 2004). Sentencia C-989/04. [MP. Clara Inés Vargas Hernández]. Recuperado de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-989-04.htm>.

Corte Constitucional. (4 de mayo de 2000). Sentencia C-485 de 2000. [MP. José Gregorio Hernández Galindo]. Recuperado de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-485-00.htm>.

Corte Constitucional. (2010). Sentencia C-460 DE 2010 . Convenio entre la republica de colombia y la confederacion suiza para evitar la doble imposicion en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo. Recuperado de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2010/C-460-10.htm>.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2010). *Cartilla Convenios para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal: conceptos básicos*. Recuperado de <https://es.scribd.com/document/47748729/Cartilla-convenios-para-evitar-la-doble-imposicion>.

Fuster-Gómez, M. (2001). *La Doble Imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*. España: Marcial Pons.

García-Vizcaíno, C. (1996). *Derecho tributario : consideraciones económicas y jurídicas : análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*. Depalma.

Harvey, D. (2014). La transformación económica-política del capitalismo tardío del siglo XX: David Harvey [Mensaje en un blog]. horizontefemenino.blogspot.com . Recuperado de <https://horizontefemenino.blogspot.com/2014/12/la-transformacion-economica-politica.html>.

- Herrán-Ocampo, C. (2000). *La Doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios* (tesis inédita de Pregrado). Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia. Recuperado de <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>.
- Heshusius-Rodríguez, K. (2009). Desafíos de una Industria en formación. En NACIONES UNIDAS (Ed.), *Desafíos y oportunidades de la industria del software en América Latina* (pp. 139–174). Bogotá: CEPAL. Recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/1989/1/S33826D4412009_es.pdf.
- Instituto colombiano de Derecho Tributario (ICDT). (2006). *Estudios de Derecho Tributario Internacional, Los convenios de Doble Imposición*. Bogotá, Colombia: ICDT.
- Instituto colombiano de Derecho Tributario (ICDT). (2008). *El Impuesto sobre la renta en el derecho Comparado*. Bogotá, Colombia: ICDT.
- Jaramillo-Rodríguez, M. P. y Macas-Tapia, L. I. (2013). *Análisis tributario y contable para evitar la doble tributación del convenio firmado por el Ecuador con los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones* (tesis inédita de Pregrado). Universidad de Cuenca, Cuenca, Ecuador. Recuperado de <http://dspace.ucuenca.edu.ec/handle/123456789/4042>.
- Lejeune-Valcárcel, E. (1980). Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. En *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario* (pp. 113–180). Editoriales de Derecho Reunidas. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2277964>
- Ley 32 de 1985 (26 de enero), por medio de la cual se aprueba la "Convención de Viena sobre el derecho de los tratados". Recuperado de https://www.mintic.gov.co/portal/604/articles-3718_documento.pdf.
- Ley 1607 de 2012 (26 de diciembre), por la cual se expiden normas en materia tributaria y se

dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* n.º 48655. Recuperado de <https://docs.supersalud.gov.co/PortalWeb/Juridica/Leyes/L1607012.pdf>.

Ley 1739 de 2014 (23 de diciembre), por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* n.º 49374. Recuperado de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014.html.

Ley 1819 de 2016 (29 de diciembre de 2016), por medio de la cual se adopta una reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y Se dictan otras disposiciones. Recuperado de [http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY 1819 DEL 29 DE DICIEMBRE DE 2016.pdf](http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY%201819%20DEL%2029%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202016.pdf).

Marín-Elizalde, M. (2009). El establecimiento permanente como criterio de sujeción impositiva en Colombia. *Revista Impuestos*, (153). Recupeado de http://legal.legis.com.co/document?obra=rimpuestos&document=rimpuestos_7680752a7e404ce0430a010151404c

Martín-Delgado, J. M. (1981). El control constitucional del principio de capacidad económica. *El Tribunal Constitucional*, 2, 7-27.

Ministerio de Relaciones Exteriores. (2018). *Biblioteca Virtual de Tratados*. Recuperado de <http://apw.cancilleria.gov.co/tratados/SitePages/BuscadorExternoForm.aspx>.

Ocampo, J. A. (2002). *Globalización y desarrollo. Vigésimonoveno Período de Sesiones Brasilia, Brasil 6 al 10 de mayo de 2002*. Brasilia: CEPAL. Naciones Unidas. Recuperado de <http://archivo.cepal.org/pdfs/2002/S2002024.pdf>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. España: Instituto de Estudios

Fiscales IEF.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2013). *Perspectivas Económicas de América Latina 2014 : Logística y Competitividad para el Desarrollo*.

Organization for Economic Cooperation & Development. Retrieved from

<https://www.cepal.org/es/publicaciones/1504-perspectivas-economicas-america-latina-2014-logistica-competitividad-desarrollo>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2015). Estudios

económicos de la OCDE COLOMBIA Visión General. *OCDE Estudios Económicos*,

Enero. Retrieved from https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf

Ortega-Minero, A. L. (2014). *Convenios Internacionales para Evitar la Doble Tributación* (tesis inédita de Pregrado). Universidad Veracruzana, Estado de Veracruz, Méxicp. Recuperado

de <http://studylib.es/doc/7449053/ana-laura-ortega-minero>.

Ramírez-Calderón, A. M. (2008). *Análisis comparativo del impuesto sobre la renta como factor para la inversión extranjera en Colombia y Venezuela* (tesis inédita de Pregrado).

Universidad de Manizales, Manizales, Colombia. Recuperado de

<http://ridum.umanizales.edu.co:8080/xmlui/handle/6789/111>.

Ramírez-Cardoso, M. J. (2013). *Los tributos heterodoxos en la Comunidad Andina y sus*

consecuencias jurídicas (tesis inédita de Maestría). Universidad Andina Simón Bolívar,

Sede Ecuador, Quito, Ecuador Recuperado de

<http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/3915>.

República de Colombia. Corte Constitucional. (2016). *Constitución Política de Colombia 1991*

Actualizada con los Actos Legislativos a 2016. Bogotá.

República de Colombia. Presidencia de la República. (30 de Marzo de 1989). Estatuto Tributario.

[Decreto 624 de 1989].

- Reyes-Beltrán, P. I. (2014). *Derecho Privado y Globalización: “Las Transformaciones del Estado en el Nuevo Orden Global”*. (Tesis de Maestría). Universidad Nacional de Colombia. Maestría en Derecho. Retrieved from <http://bdigital.unal.edu.co/46989/1/79558944.2015.pdf>.
- Rodríguez-Piedrahita, A. (2006). Régimen Andino para evitar la doble tributación: una aproximación a la Decisión 578. En Legis (Ed.), *Estudios de derecho tributario internaional: los convenios de Doble Imposición* (p. 739). Bogotá, Colombia: ICDT.
- Spitaleri, D. E. (2010). *Comercialización Internacional de Servicios Profesionales. Exportación de software a medida a Estados Unidos* (tesis inédita de Licenciatura). Universidad del Aconcagua, Mendoza, Argentina. Recuperado de http://bibliotecadigital.uda.edu.ar/objetos_digitales/255/tesis-3854-exportacion.pdf.
- Torrealba-Navas, A. (1992). *Uso extrafiscal del tributo y justicia tributaria: el control de constitucionalidad* (tesis inédita de Doctorado). Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España. Recuperado de <https://www.infouniversidad.es/tesis-doctorales/ciencias-juridicas-y-derecho/uso-extrafiscal-del-tributo-y-justicia-tributaria-el-control-de-constitucionalidad/>.
- Torrealba-Navas, A. (1994). En torno a la constitucionalidad sobre las rentas del trabajo independiente. *Ivstitia*, (85).
- Torrealba-Navas, A. y Rodríguez-Vindas, R. L. (1992). Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas. *Ivstitia*, Año 6(65). Recuperado de <https://www.metabase.net/docs/tse-cr/017488.html>
- Torres-Silva, Y. A. (2011). *Retos y perspectivas jurídicas para eliminar la Doble Imposición tributaria en el ordenamiento jurídico cubano* (tesis inédita de Pregrado). Universidad de Holguín Oscar Lucero Moya. Holguín, Cuba. Recuperado de

<http://www.monografias.com/trabajos89/doble-imposicion-tributaria/doble-imposicion-tributaria7.shtml>

Vallejo-Chamorro, J. M. y Gutiérrez-Lousa, M. (2002). Los convenios para evitar la Doble Imposición análisis de sus ventajas e inconvenientes. *Documentos*, (6), 1-66. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=286172>

Villa-Jiménez, F. (1979). La potestad tributaria y el contrato ley. *Revista de La Procuraduría General de La República*, 8(11), 155-158. Recuperado de <https://www.metabase.net/docs/bpj-cr/28229.html>

Villegas, H. B. (1994). El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria. En *Estudios de derecho constitucional tributario, en homenaje a Juan Carlos Luqui* (pp. 217–269). Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Zaki, L. (1997). *Un mundo sin sentido*. México: Fondo de Cultura Económica. Recuperado de https://books.google.com.co/books/about/Un_mundo_sin_sentido.html?id=GzIsAAAACAAJ&redir_esc=y.

Anexos

Anexo 1. Tabla de Artículos del Estatuto Tributario

“Art. 9. Impuesto de las personas naturales, residentes y no residentes. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, 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.

Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país.

Art. 12. Sociedades y entidades sometidas al impuesto. Las sociedades y entidades nacionales son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia.

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

Aparentemente da tratos desiguales a empresas nacionales y extranjeras.

La corte constitucional en l sentencia C-251 del 21 de abril de 1999, (...) con el fin de aminorar los efectos de la tributación internacional a que son sometidas nuestras empresas en el extranjero sobre la porción de ingresos obtenida fuera de Colombia (...).”

“Artículo 254. Descuento por impuestos pagados en el exterior. Las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y

complementarios y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta y complementarios, el impuesto sobre la renta pagado en el país de origen, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas el siguiente valor:

$$\text{Descuento} = \frac{\text{TRyC}}{\text{TRyC} + \text{TCREE} + \text{STCREE}} * \text{ImpExt}$$

Dónde:

- *TRyC* es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- *TCREE* es la tarifa del impuesto sobre la renta para la equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- *STCREE* es la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- *ImpExt* es el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas.

El valor del descuento en ningún caso podrá exceder el monto del impuesto sobre la renta y complementarios que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas.

Cuando se trate de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior, habrá lugar a un descuento tributario en el impuesto sobre la renta y complementarios por los impuestos sobre la renta pagados en el exterior, de la siguiente forma:

- a. El valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones por la tarifa del impuesto sobre la renta a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron multiplicado por la proporción de que trata el literal h) de este inciso.

b. Cuando la sociedad que reparte los dividendos o participaciones gravados En Colombia haya recibido a su vez dividendos o participaciones de otras sociedades ubicadas en la misma o en otras jurisdicciones, el valor del descuento equivale a resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones percibidos por el contribuyente nacional, por la tarifa a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron multiplicado por la proporción de que trata el literal h de este inciso.

c. Para tener derecho al descuento a que se refiere el literal a) del presente artículo, el contribuyente nacional debe poseer una participación directa en el capital de la sociedad de la cual recibe los dividendos o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Para el caso del literal b), e contribuyente nacional deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Las participaciones directas e indirectas señaladas en el presente literal deben corresponder a inversiones que constituyan activos fijos para el contribuyente en Colombia, en todo caso haber sido poseídas por un período no inferior a dos años.

d. Cuando los dividendos o participaciones percibidas por el contribuyente nacional hayan estado gravados en el país de origen el descuento se incrementará en el monto que resulte de multiplicar tal gravamen por la proporción de que trata el literal h) de este inciso.

e. En ningún caso el descuento a que se refiere este inciso, podrá exceder el monto del impuesto de renta y complementarios, generado en Colombia por tales dividendos.

f. Para tener derecho al descuento a que se refieren los literales a), b) y d), el contribuyente deberá probar el pago en cada jurisdicción aportando certificado fiscal del pago del impuesto expedido por la autoridad tributaria respectiva o en su defecto con prueba idónea.

g. Las reglas aquí previstas para el descuento tributario relacionado con dividendos o participaciones provenientes del exterior serán aplicables a los dividendos o participaciones que se

perciban a partir de 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el período o ejercicio financiero a que correspondan las utilidades que los generaron.

h. La proporción aplicable al descuento del impuesto sobre la renta y complementarios es la siguiente:

$$\text{Proporción Aplicable} = \frac{\text{TRyC}}{\text{TRyC} + \text{TCREE} + \text{STCREE}}$$

Dónde:

- TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- TCREE es la tarifa del impuesto sobre la renta para la equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- STCREE es la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.

Parágrafo 1. El impuesto sobre la renta pagado en el exterior, podrá ser tratado como descuento en el año gravable en el cual se haya realizado el pago o en cualquiera de los cuatro (4) períodos gravables siguientes sin perjuicio de lo previsto en el artículo 259 de este Estatuto. En todo caso, el exceso de impuesto descontable que se trate como descuento en cualquiera de los cuatro (4) períodos gravables siguientes tiene como límite el impuesto sobre la renta y complementarios generado en Colombia sobre las rentas que dieron origen a dicho descuento y no podrá acumularse con el exceso de impuestos descontables originados en otras rentas gravadas en Colombia en distintos períodos.

Parágrafo Transitorio. El descuento tributario relacionado con dividendos o participaciones provenientes del exterior que fueron percibidas con anterioridad a 1 de enero de 2015 continuarán rigiéndose por lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley 1607 de 2012.

Art. 259. Límite de los descuentos.

En ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el valor del impuesto básico de renta.

La determinación del impuesto después de descuentos, en ningún caso podrá ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario.

PAR 1. El límite establecido en el inciso segundo del presente artículo, no será aplicable a las inversiones de que trata el artículo quinto de la Ley 218 de 1995, ni a las rentas exentas.

*PAR 2. * - Derogado -*

Para el caso de dividendos Puede recibirse de una sociedad de un estado con convenio o sin convenio.

Art. 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”.

Artículo 256 del Estatuto Tributario. En virtud de esta norma, las empresas colombianas que presten el servicio de transporte aéreo o marítimo a nivel internacional podrán descontar del valor total del impuesto que soportarán, un monto equivalente a los ingresos que hayan obtenido en el exterior por concepto de esta actividad.

Art. 203. Determinación de la renta líquida. Las rentas provenientes del transporte aéreo, marítimo, terrestre y fluvial obtenidas por sociedades extranjeras o personas naturales no residentes que presten en forma regular el servicio de transporte entre lugares colombianos y extranjeros, son rentas mixtas.

En los casos previstos en este artículo, la parte de la renta mixta que se considera originada dentro del país, y que constituye la renta líquida gravable en Colombia, es la cantidad que guarde con el total de la ganancia neta comercial obtenida por el contribuyente, tanto dentro como fuera del país en el negocio de transporte, la misma proporción que exista entre sus entradas brutas en Colombia y sus entradas totales en los negocios de transporte efectuados dentro y fuera del país.

Corresponde al Gobierno Nacional, en los casos de duda, decidir si el negocio de transporte se ha ejercido regularmente o sólo de manera eventual.