

**Efectos Tributarios Generados en Empresarios Colombianos al Firmar el Convenio de
Doble Imposición Entre Colombia y Japón**

Paola Andrea Paz Echavarría

Jhon Alexander Cardozo Burbano

Universidad de Manizales

Maestría en Tributación

Popayán

2021

**Efectos Tributarios Generados en Empresarios Colombianos al Firmar el Convenio de
Doble Imposición Entre Colombia y Japón**

Paola Andrea Paz Echavarría

Jhon Alexander Cardozo Burbano

Tutor

Andrea Vaca López

Universidad de Manizales

Maestría en Tributación

Popayán

2021

Dedicatoria

Dedicamos este trabajo de grado a nuestra familia por su apoyo incondicional. A nuestros hijos: Miguel Ángel, Juan Camilo y Angela María, por ser el motor de nuestras vidas.

Agradecimientos

Nuestra gratitud infinita a Dios, porque siempre guía nuestros pasos y éxitos. Agradecemos a todos los profesores de la Maestría en Tributación de la Universidad de Manizales, por brindarnos conocimiento, experiencia y permitirnos ser mejores profesionales. Finalmente, nuestro agradecimiento a la profesora Andrea Vaca, quien nos apoyó durante todo el proceso de elaboración de esta investigación. Gracias por su dedicación, conocimiento y dirección, sin su ayuda no hubiese sido posible esta investigación.

Tabla de Contenido

Introducción	9
Capítulo I. Planteamiento Del Problema	12
Objetivos De Investigación.....	15
Objetivo General	15
Objetivos Específicos	15
Justificación	16
Delimitación y Alcance de la Investigación	17
Capítulo II Aspectos metodológicos.....	18
Diseño de la Investigación	18
Tipo de Estudio	19
Técnica investigación.....	19
Instrumentos	20
Tratamiento y análisis de la información	20
Capítulo III. Antecedentes y Marco teórico.....	22
Antecedentes	22
Marco Teórico.....	24
Tributación internacional	24
Principios de la tributación internacional.....	25
Elementos de la tributación internacional	27
Medidas para evitar la evasión y elusión	30
Modelos de convenios de doble imposición	32
Capítulo IV. Análisis e Interpretación De Resultados	37
Convenios y Modelos Existentes en el Ámbito Internacional para Evitar Doble Imposición..	37

Describir los Modelos y Métodos que Posee Colombia para Eliminar la Doble Imposición...	45
Efectos Tributarios que Genera para los Empresarios Colombianos la Firma del Convenio de Doble Imposición Entre Colombia y Japón	55
Capítulo V. Conclusiones y Recomendaciones	66
Referencias bibliográficas.....	68

Índice de tablas

Tabla 1. Modelo de Matriz de análisis.....	20
Tabla 2. Principios de la tributación internacional en materia jurisdiccional.....	25
Tabla 3. Principios orientadores.....	26
Tabla 4. Elementos fundamentales.....	29
Tabla 5. Criterios de sujeción y estándares.....	29
Tabla 6. Mecanismos para evitar la doble tributación a nivel internacional.....	38
Tabla 7. Modelos utilizados en Colombia para evitar la doble imposición	50
Tabla 8. Limitaciones de tarifas.....	60

Índice de gráficas

Gráfica 1. Esquema de las fases de la investigación.....	18
---	----

Introducción

Con los cambios del nuevo siglo, la globalización y la apertura económica, Colombia, a través de sus relaciones internacionales se vio interesada en crear un nuevo vínculo que facilitaran la comunicación tributaria, mediante la observación de la práctica de otras naciones, por lo cual adoptaron la postura de la utilización de tratados para evitar la doble tributación. El 19 de diciembre de 2018, en la ciudad de Tokio (Japón), Colombia y Japón suscribieron un acuerdo para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y elusión tributaria (CDI); para lograr fortalecer sus lazos económicos y comerciales entre ambos países. Este arduo proceso aún continúa, Colombia por ejemplo ha realizado su mayor esfuerzo a no negarse frente a la celebración de este tipo de convenios, ya que dichos acuerdos generan un crecimiento significativo como en la obtención de capitales, avances tecnológicos y una gran incidencia en la formación de nuevas vías de acceso para la inversión extranjera.

Como ocurre en la mayoría de las negociaciones, las partes involucradas no siempre se encuentran en igualdad de condiciones, por lo tanto, la experiencia juega un papel fundamental en el campo de la negociación. Colombia, con su trayectoria actual, ha logrado a través de los acuerdos realizados, forjar suficiente experticia para poder entablar negociaciones con estados altamente influyentes en la política, pero es de vital importancia continuar cultivando dicho conocimiento, con el fin de estar preparados para concretar próximos acuerdos aún más exigentes en el futuro (Acosta, 2018).

Con lo anteriormente descrito, la investigación pretende exponer, un panorama en constante evolución y el incremento de acuerdos celebrados que se ha evidenciado en los últimos años, lo que podría dar indicios de las prioridades económicas que busca el país, y en este camino, claramente la tecnicidad y los métodos empleados para cumplir esos objetivos han tenido un desarrollo constante, el cual resulta ser atractivo para ser analizado profundamente, por lo que el objetivo principal de la investigación es analizar los efectos tributarios que genera en los empresarios colombianos la firma del convenio de doble imposición entre Colombia y Japón

Esta investigación consta de cinco capítulos que corresponden al planteamiento del problema, los cuales permiten dar respuesta a la pregunta y objetivo de investigación. El capítulo 1 se presenta el planteamiento del problema, el cual contiene el problema de investigación, la pregunta de investigación y las subpreguntas orientadas a la problemática, el objetivo general, los objetivos específicos y la justificación. En el capítulo 2, se plantea los aspectos metodológicos, diseño de la investigación, técnicas y el tipo de investigación. capítulo 3, se plantea el marco de referencia, el cual incluye el marco teórico y marco conceptual como elementos y principios de la tributación. En el 4 capítulo se aborda los convenios y modelos existentes en el ámbito internacional y nacional para evitar la doble imposición, los efectos de esta y finalmente el análisis y la interpretación de resultados. Finalmente, en el capítulo 5 se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación.

Adicionalmente, en el documento mostrará, en la medida de lo posible, un contraste comparativo de este convenio con el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MOCDE), junto con algunas de las reservas realizadas por Colombia al MOCDE en su instrumento de adhesión al acuerdo constitutivo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el cual fue adoptado por el legislativo colombiano mediante la Ley 1950 de 2019.

Hechos los anteriores comentarios es preciso señalar que, el método de investigación se basada en la metodología cualitativa, puesto que tiene como propósito fundamental el explorar las relaciones sociales y económicas, describiendo la realidad (Corral, 2010). Todo lo anterior es llevado a cabo para identificar los convenios y modelos existentes internacionalmente para evitar la doble imposición. Describir los convenios que posee Colombia para eliminar la doble imposición y lograr determinar los efectos tributarios que genera para los empresarios colombianos la firma del convenio.

Por otra parte, es pertinente mencionar que el tema a desarrollar cuenta con un alto grado de importancia y vigencia, ya que en la actualidad el gobierno colombiano ha decidido fortalecer alianzas tributarias. En resumen, la investigación busca a partir de los factores mencionados

anteriormente, estudiar los procesos que se llevaron a cabo para obtener los acuerdos que a la fecha se han logrado con Japón y con estos resultados poder concluir, qué patrones de negociación se han ejecutado, cuáles han sido las ventajas y desventajas de adoptar los acuerdos, y qué tipo de inconvenientes se han presentado a lo largo de estos procesos.

Capítulo I. Planteamiento Del Problema

El mercado colombiano presenta cambios sustanciales después de los años 80s, la apertura de las fronteras territoriales se hizo necesaria para dinamizar la economía local. Se empezó a considerar que era necesario permitir la inversión extranjera y el ingreso de productos, así como incursionar en los negocios mundiales bajo condiciones económicas equitativas que permitieran garantizar la protección a la economía nacional y el ingreso a los mercados internacionales con condiciones favorables.

Colombia, en febrero de 1990 bajo el gobierno de Cesar Gaviria inicia el proceso de apertura económica con la firma de algunos tratados de libre comercio y sólo hasta el año 2002 se genera una política en materia de negociación de convenios para evitar la doble imposición, motivado por generar ambientes que fomenten y atraigan a los inversionistas extranjeros. De esta forma, la economía colombiana se puso a la par de las últimas innovaciones económicas del mundo, siguiendo para ello el ejemplo no sólo de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas que dio apertura al mercado por medio de la perestroika y el derrumbamiento del muro de Berlín, sino que siguió con el efecto holístico que presentaba la economía en el mundo occidental, fundamentalmente en Europa, Estados Unidos y América Latina.

Los efectos nocivos de la doble imposición internacional consisten básicamente en la fuerte presión fiscal que recae sobre el contribuyente que sufre dos veces un mismo impuesto sobre la misma ganancia, pudiendo influenciar de ese modo la toma de decisiones a la hora de invertir a nivel internacional. Es así que para eliminar o mitigar los efectos indeseables de la doble imposición, las soberanías fiscales han venido utilizando diversos mecanismos tanto a nivel unilateral como bilateral o multilateral.

De esta manera, son diferentes los mecanismos jurídicos e internacionales que se pueden implementar para vincular a Colombia dentro de las dinámicas internacionales de la globalización, encontrándose entre otras algunas medidas como los tratados de libre comercio y los convenios para evitar la doble imposición. En este sentido, cabe resaltar que, en 1980 en el tratado de Montevideo, se crea la asociación latinoamericana para la integración ALADI, la cual se integra con 13 países miembros, este propicia la creación de área de preferencias económicas

en la región con el fin de lograr un mercado común latinoamericano, mediante los mecanismos de preferencia arancelaria, acuerdo de alcance regional y acuerdos de alcance parcial. De esta manera se dilucidaban los primeros esfuerzos del Estado colombiano de entrar las dinámicas de la globalización.

En diciembre de 2018, Colombia firma el convenio para evitar la doble imposición con Japón con el fin de atraer inversión al territorio nacional desde el continente asiático, por lo que el convenio está enmarcado bajo el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), cuyos beneficios están relacionados con la finalidad de evitar la doble tributación en impuesto de renta.

No obstante, cabe mencionar que el convenio de doble imposición entre Colombia y Japón se encuentra únicamente en fase diplomática, por lo que no ha entrado en vigor y no tiene fuerza de cumplimiento jurídica por el momento. Así, al cumplirse el procedimiento interno colombiano esbozado en el artículo 93 constitucional, el convenio sería de obligatorio cumplimiento para el gobierno y los ciudadanos, toda vez que se establece:

Los tratados y convenios internacionales ratificados por el Congreso, que reconocen los derechos humanos y que prohíben su limitación en los estados de excepción, prevalecen en el orden interno. Los derechos y deberes consagrados en esta Carta se interpretarán de conformidad con los tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados por Colombia. (Constitucion Política, 1991, Art 93 pp 16)

En este sentido, se considera pertinente tener en cuenta que Colombia ha ratificado 57 tratados, y a nivel de tratados grupales está el de la alianza del pacifico firmado entre Colombia, México, Chile y Perú. Adicional a ello a suscrito convenios para evitar la doble imposición internacional así: Bolivia 04/05/2004, Canadá 21/11/2008, Corea 27/07/2010, República Checa 22/03/2012, Chile 19/04/2007, Ecuador 04/05/2004, España 31/03/2005, India 13/05/2011, Perú 04/05/2004, Portugal 30/08/2010, Suiza 26/10/2007 (Martínez, 2016).

Al ser el convenio con Japón el que ocupa el presente problema, es menester tener en cuenta que al revisar la economía japonesa versus la colombiana y la balanza comercial entre los dos

países se evidencia que Japón para el primer trimestre del año 2019 presenta un PIB Per cápita de 8.757 Euros, mientras que Colombia para el mismo periodo presenta un PIB Per cápita de 1.432 Euros (Datos Macro, 2018) es decir que Japón genera un PIB Per cápita 6 veces superior al generado por Colombia.

Este indicador macroeconómico, refleja la estabilidad económica del país, el poder adquisitivo que tienen las personas y las grandes oportunidades que se pueden tener al ingresar a una economía tan sólida como la japonesa. En el año 2018 Japón fue la tercera economía después de Estados Unidos y China (OCDE, 2018), siendo esto un asunto importante que se debe analizar para tener mayor claridad sobre la balanza comercial existente entre Japón y Colombia.

Un informe presentado por la embajada de Colombia en Japón reporta que en el año 2018 el comercio bilateral total entre los dos países alcanzó los USD 1,69 billones, por lo que Colombia ha presentado una histórica balanza comercial deficitaria frente a Japón, que en el año 2018 totalizó (-) USD 750 millones; las exportaciones a Japón sumaron USD 474 millones registrando un decrecimiento de (-) 14,9% respecto al año anterior; y las importaciones procedentes de Japón ascendieron a USD 1.224 millones las cuales representaron un aumento de 4,7% con respecto al año anterior (Embajada de Japón, 2019).

Siendo así, es de tener en cuenta que los principales productos exportados de Colombia al país asiático en 2018 fueron: café verde (41,1%), carbón (23,2%), ferróníquel (11,3%), flores frescas y preservadas (11,26%), y fungicidas (3,0%). Por su parte los principales productos importados desde Japón fueron, automóviles, láminas de acero, neumáticos, chasis y motores para vehículos y máquinas y equipos entre otros (Embajada de Japón, 2019). De esta manera, se tiene en cuenta que la economía japonesa es una de las más fuertes a nivel mundial, toda vez que presenta cifras macroeconómicas que reflejan el poder adquisitivo de las personas y por lo tanto es una población altamente consumista.

Sin embargo, mantiene una balanza comercial positiva dado que sus productos exportables están relacionados con tecnología, vehículos y maquinarias. Colombia por su parte centra sus

exportaciones en productos agrícolas que no le permiten mantener una balanza comercial positiva con Japón (Moreno, 2019). Por ello, no se puede obviar que las relaciones económicas entre Japón y Colombia han sido muy fuertes y desde hace más de 10 años se han firmado el acuerdo de Asociación Económica (EPA) que tiene los mismos efectos de un tratado de libre comercio con un fuerte tema de cooperación entre los dos países.

Así, al encontrarse una diferencia enorme en la economía de ambos países, fundamentalmente en las rentas, producto interno bruto, exportaciones, importaciones y demás indicadores económicos, la aplicación del Convenio de doble imposición entre Colombia y Japón permite reflexionar sobre cambios que se pueden presentar en la economía colombiana, especialmente en los agentes privados que pueden ver en el país asiático un destino comercial interesante para globalizar sus productos y adquirir mayor capacidad de producción y competitividad, causando ello que sea sumamente necesario adentrarse en el cuestionamiento, ¿Cómo incide la firma del convenio de doble imposición entre Colombia y Japón en la tributación de los empresarios colombianos?

Objetivos De Investigación

Objetivo General

- Determinar en prospectiva los posibles efectos tributarios que genera para los empresarios colombianos la firma del convenio de doble imposición entre Colombia y Japón

Objetivos Específicos

- Identificar los convenios y modelos existentes en el ámbito internacional para evitar la doble imposición.
- Describir los convenios que posee Colombia para eliminar la doble imposición.
- Elaborar un análisis prospectivo de los posibles efectos tributarios que genera para los empresarios colombianos la firma del convenio de doble imposición entre Colombia y Japón.

Justificación

La investigación permitirá identificar los efectos tributarios en los empresarios colombianos con la firma del convenio de doble imposición entre Colombia y Japón que promueve incursionar en una economía altamente competitiva y exigente en términos de calidad. Los resultados de la investigación revelarán los beneficios fiscales y desventajas que se tendrían al iniciar procesos de inversión en Japón. Todo esto pensado desde la posibilidad de realizar la operación de exportación de productos colombianos directamente por empresas nacionales y no desde la apertura de nuestras fronteras para que empresas japonesas realicen la labor de explotación y exportación de productos. Este análisis académico será útil para todos aquellos empresarios que actualmente o en un futuro están realizando actividades comerciales con Japón, dado que les brinda información para la toma de decisiones y la planeación tributaria de sus negocios.

La importancia del presente trabajo radica fundamentalmente en que se ha propuesto identificar los convenios y modelos existentes dentro del ámbito comercial y jurídico internacional y nacional para evitar y contrarrestar la doble imposición, para así poder establecer o delimitar los impactos que esto puede traer al comercio y al crecimiento económico por medio de la inversión extranjera directa y por la exportación de productos nacionales. Esta investigación se encuentra fundamentada en el convenio firmado el 19 de diciembre de 2018 por Colombia y Japón, toda vez que se realiza un acercamiento sustancial entre el sector académico y la práctica comercial de los sectores exportadores de Colombia (Ramírez, 2002). Su utilidad reside específicamente en que se determinarán los efectos que genera para los empresarios colombianos la aplicación del convenio de doble imposición entre Colombia y Japón, puesto que así se podrían presentar diferentes aspectos positivos y negativos en materia tributaria, permitiendo a aquellos empresarios colombianos que hoy tienen negocios con Japón puedan comprender el impacto que tendrá el convenio una vez sea sancionado por el congreso. Este ejercicio académico también permitirá realizar una planeación tributaria adecuada a la luz del convenio.

Finalmente, se tiene en cuenta que la elección del convenio de doble imposición como objeto de análisis de la presente investigación, radica fundamentalmente en las relaciones comerciales que ha sostenido Colombia con la potencia asiática, fundamentalmente debido a que las importaciones realizadas desde Japón son muy superiores a las exportaciones realizadas hacia Japón, siendo ello un nicho comercial interesante que debe tenerse en cuenta dentro del debate académico.

Delimitación y Alcance de la Investigación

La investigación está orientada al análisis del convenio suscrito entre Colombia y Japón en diciembre de 2018, teniendo para ello en cuenta los efectos que puede generar para los colombianos que tengan como destino comercial el país asiático. La investigación se realiza sobre el convenio firmado a nivel diplomático entre los ministerios de relaciones exteriores, estableciéndose como pregunta problema la siguiente: ¿Cómo incide la firma del convenio de doble imposición entre Colombia y Japón en la tributación de los empresarios colombianos?

Capítulo II. Aspectos metodológicos

Diseño de la Investigación

Como método de investigación, se recurre a la metodología cualitativa, toda vez que es usada de forma prioritaria en trabajos con estas características, puesto que tiene como propósito fundamental el explorar las relaciones sociales y económicas, describiendo para ello la realidad y la manera en que la experimentan los respondientes (Corral, 2010). En este sentido, por medio de este estudio se espera poder determinar los efectos tributarios para los colombianos frente a las operaciones comerciales con Japón, teniendo en cuenta el convenio para evitar la doble imposición, firmado entre los dos países. Por otra parte, esta investigación es de carácter normativo y teórico, pues se analizará el acuerdo internacional que en materia económica y tributaria ha suscrito Colombia con la potencia asiática. Así, las fases de la investigación son:

Grafica 1.

Esquema de fases de la investigación



Nota. Elaboración propia

A continuación, se detalla en qué consiste cada una de las etapas de la investigación:

- En la fase de consulta documental se explora los convenios y modelos existentes en el ámbito internacional y nacional para evitar la doble imposición.
- En la fase de análisis de información. Se revisa a profundidad el CDI con Japón a la luz de los modelos ONU, OCDE y Andino.
- En la fase final se prepara el informe de investigación conforme a los parámetros dados por la Universidad.

Tipo de Estudio

La investigación propuesta es de tipo descriptiva, puesto que requiere una revisión teórica del tema de investigación relacionada con el origen de la doble tributación, el identificar cuáles son los efectos que genera para los colombianos empresarios la firma del convenio de doble imposición con Colombia y Japón, y el poder determinar cómo los países han ido adoptando dichos modelos y que tipo de beneficios se logran identificar con la firma de los convenios para evitar la doble tributación, partiendo así de la apertura económica de los mercados como eje fundamental para el crecimiento económico de las economías emergentes.

Técnica investigación

La técnica de investigación utilizada es el análisis documental, que permite llevar a cabo una revisión de los principios que rigen el derecho tributario en Colombia, aspectos vinculados con la renta mundial y, en este caso, una aproximación al acuerdo firmado entre Colombia y Japón, para entenderlo desde una perspectiva teórica y comprender la forma en que se evidencia en el ámbito práctico. El análisis documental es una técnica de investigación que implica un procesamiento analítico-sintético y de descripción bibliográfica sobre la fuente, clasificación, indización, anotación, extracción, traducción y realización de reseñas. Motivo por el cual, es definido como una actividad de interpretación con carácter proyectivo y prospectivo que está supeditada a la experiencia de expertos para su realización (Corral, 2015).

La técnica de análisis documental según Corral (2015) consiste en la ejecución de operaciones que tienen la finalidad de indagar el contenido de un documento original para poder comprender

el documento secundario. De esta forma, los investigadores llevan a cabo una interpretación y análisis de la información para sintetizarlo. Los principales aspectos a analizar son las normas relativas a la generación de ingresos fuera del territorio de Colombia, la renta mundial y el CDI firmado entre Colombia y Japón.

Instrumentos

El instrumento de investigación en el cual está basada la investigación es una matriz de análisis, la cual facilita la búsqueda, comprensión y análisis de los efectos tributarios del convenio, tratando temas acerca de los modelos de doble imposición, análisis del CDI, entre otros aspectos. Para ello, se establece la siguiente estructura de matriz que se desarrollara durante la investigación:

Tabla 1.

Modelo de Matriz de análisis

Convenio de Doble imposición	Modelo OCDE	Modelo ONU	Modelo Andino	CDI Colombia-Japón	Efectos tributarios
Sección					
Artículo					
Normas relativas a la generación de ingresos					

Tratamiento y análisis de la información

La información recolectada, se clasificará fundamentalmente entre fuentes primarias y fuentes secundarias, estando clasificadas dentro de las primarias las relativas al acuerdo pactado entre Colombia y Japón para evitar la doble tributación, así como los documentos económicos, tributarios y legales esgrimidos por ambos gobiernos y Estados. Como fuentes secundarias se tendrán agrupadas las diversas investigaciones a las cuales se recurrirá para establecer la

veracidad de los postulados teóricos que se encuentran plasmados en la presente investigación, siendo estos especialmente aquellos por medio de los cuales se construye la tesis central del tema y el problema propuesto.

Capítulo III. Antecedentes y Marco teórico

Antecedentes

Vallejo y Gutiérrez (2013) realizaron una investigación acerca de los convenios para evitar la doble imposición, partiendo para ello de un análisis a sus ventajas e inconvenientes. Además, los autores estudiaron la problemática fiscal en un escenario de economía abierta, adentrándose al análisis académico de los modelos de las relaciones económicas, la problemática fiscal en el modelo import export y a la problemática fiscal en una situación de economía abierta. Lo anterior, conllevó a que concluyeran la necesidad que se tenía en España de poder adoptar una política de eliminación a la doble imposición, partiendo para ello de medidas tanto unilaterales dentro de la legislación española, así como medidas multilaterales por medio de convenios internacionales con Estados pares.

A través de esta presente investigación, se puede ver que la soberanía que cada estado ejerce es de acuerdo a su potestad tributaria, siendo esta la facultad que tiene para crear y exigir el cumplimiento de los acuerdos a las personas y siendo estas sometidas a su competencia tributaria. Esta potestad que ejerce el estado establece una conexión entre el hecho gravado y el sujeto obligado a pagar el tributo (Soria, 2014). El problema principal de la doble tributación internacional opera principalmente en la competencia fiscal, esto quiere decir; la capacidad legislativa que tiene el estado en materia tributaria, lo que conlleva el gobierno defina su sistema fiscal que como política tributaria esté presente, el cual es el punto principal del origen de la problemática de la doble tributación, para someter a una renta a imposición tributaria que afecta económicamente a la persona natural (individuo) o jurídica (compañía), se mantendrá recurrentemente la doble tributación (Soria, 2014)

En el mismo sentido, Losada (2015) ha realizado una investigación sobre la doble imposición, partiendo para ello de la definición del concepto de soberanía fiscal y entendiéndola como la facultad o el poder con el cual cuenta un estado para poder establecer, dentro de su propia autodeterminación su sistema tributario. De acuerdo con lo anterior, el autor en mención argumenta que un estado cuenta con todas las facultades para gravar, lo que implica

necesariamente que el poder tributario se ejerza dentro de los límites territoriales que se encuentran sometidos a la denominada soberanía fiscal.

La primicia anteriormente explicada, conllevó a que el autor reflexionara sobre el choque que se puede presentar cuando dos Estados, en pro de la soberanía fiscal territorial, realizan retenciones o gravan los productos o ganancias de particulares que ejercen actividades comerciales en dos Estados paralelamente, imposibilitando este fenómeno la generación de la activación del mercado. Así, en esta investigación se concluyó que las leyes tributarias deben establecer los criterios de vinculación entre la materia imponible y el poder fiscal que le asiste a los Estados.

Igualmente, Paredes (2011) realizó un estudio titulado “La doble tributación en el Ecuador, revisión de principios y realidades de los convenios de doble imposición”. En su desarrollo, la autora se centró en que el impuesto a la renta o impuesto a las ganancias, o también conocido como impuesto a los beneficios, se erige como una entidad tributaria donde la mayoría de los países gravan a las rentas obtenidas por una persona natural o jurídica de sus negocios o actividades económicas y comerciantes.

Así, sostuvo la autora que para que se presente la doble imposición, se necesita indispensablemente que se configuren cuatro elementos esenciales en una misma transacción, requiriendo, además, que dicha transacción se encuentre sujeta al impuesto de renta en la legislación de dos Estados pares y simultáneos. Los cuatro elementos son: el hecho generado, el sujeto pasivo del impuesto, el periodo o ejercicio fiscal y el impuesto gravado. La necesidad de crear convenios de doble imposición donde este tipo de fenómenos se mitiguen y se genere una activación del comercio en pro de la apertura económica mundial.

Por otra parte, Alfaro y Salgado (2013) se centraron en estudiar la doble tributación y los efectos que esta puede causar en su relación con los tratados de libre comercio, partiendo para ello de que la evolución de la economía mundial en los últimos años se ha visto caracterizada por una extensión del comercio internacional donde se realiza una integración creciente entre las naciones. Dicha tendencia que mencionan los autores se encuentra generada por la globalización

de la economía generada por las transacciones comerciales sin fronteras mercantiles, permitiendo que, en la mayoría de los países del mundo, a excepción de algunos condenados al apartheid como Cuba, se encuentren sumergidos en dinámicas de importación y exportación constante.

A juicio de los autores, la globalización de la economía conllevó a que la Organización de las Naciones Unidas creara un comité de expertos en doble tributación de países en desarrollo y desarrollados, permitiendo que de esta manera se buscaran resolver las diferencias y discrepancias generadas por la doble imposición en países y Estados donde se practicara una misma actividad comercial que generara la misma ganancia.

Martínez (2016) realizó una investigación donde se planteaba establecer los beneficios en los convenios de doble imposición que se encuentran orientados a los incentivos fiscales y tributarios en Colombia. Para ello, se planteó como objetivos específicos el identificar los convenios firmados por Colombia; el analizar los incentivos fiscales y tributarios con relación a la reducción de costos y gastos; y el analizar la normativa colombiana en materia de fiscalidad internacional para así poder relacionarla con los incentivos de los convenios en general. Por lo anterior, la autora concluyó que las empresas colombianas, y en especial algunos sectores de la economía, han logrado tener participación en las exportaciones gracias a los convenios de doble imposición, siendo el más significativo, el sector minero y el subsector petróleo, seguido a ello el rubro significativo está el sector agrícola, y el subsector café (Ramírez, 2002).

Marco Teórico

Tributación internacional

La tributación internacional da inicios en la edad media, desde el siglo XIII por canónicos y teólogos que aplicaron este concepto al impuesto general a la propiedad entre las ciudades de Francia e Italia donde se especifica que este impuesto caería, teniendo en cuenta lo anterior se deduce que el tributo debería recaer sobre la persona y no donde está el bien, dicha obligación debería ser cobrada en el país de domicilio de la persona Quiñonez y Borbor (2009). En el siglo XIX se firman los primeros convenios de doble imposición en la Europa central entre los países de Bélgica y Francia los cuales trataban de las cargas tributarias a residentes que tuvieran bienes

en otros países donde se resolvería el problema de dónde tendría que tributar y sobre qué montos e ingresos según su procedencia.

Según Atchabahian (2003) la doble imposición internacional se presenta en la porción de ingreso sobre la cual no fuera coincidente el lugar de residencia o el domicilio del sujeto pasivo, y el lugar donde aquella porción de ingreso es producida, o bien este último lugar fuere distinto del país de nacionalidad del sujeto pasivo”. Por otra parte, Dorn, quien ha sido citado por Quiñonez y Borbor (2009) ha interpretado que la doble imposición internacional surge siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo.

A su vez, la OCDE analiza la doble imposición como un 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 (Mallorqui, 2018). Según los diferentes autores citados la doble imposición trata de velar por la soberanía del impuesto según la residencia y el lugar donde se genera la renta, para así no ponerle cargas excesivas al contribuyente y que cada nación reciba lo pertinente por las actividades realizadas en su jurisdicción (Moreno, 2019).

Principios de la tributación internacional

Los convenios de doble imposición tienen como objetivo identificar y evitar la carga tributaria excesiva a los contribuyentes en los diferentes países que estos posean renta, por esta razón existen los principios jurisdiccionales que se encargan de diferenciar sobre quien recae el impuesto sea de renta o patrimonio y a qué jurisdicción pertenece este:

Tabla 2.

Principios de la tributación internacional en materia jurisdiccional

Principio de jurisdicción objetivo	La potestad tributaria que se debe ejercer por las rentas obtenidas dentro de una jurisdicción la cual tiene un alcance máximo que es su territorio, teniendo en cuenta el principio de la fuente o territorialidad.
------------------------------------	--

Principio de jurisdicción subjetivo	Es la potestad que tiene un estado para reclamar impuestos por rentas obtenidas a nivel mundial de las personas naturales o jurídicas que tienen su domicilio o residencia dentro de este
-------------------------------------	---

Nota. Elaboración a partir de (Clemente, 2017)

La finalidad con la que los estados asumen cualquiera de estos principios es de recaudar más impuestos y aumentar la fiscalización, la legislación que escoja cada uno de los países deberá ser la mejor siempre y cuando se tomen medidas unilaterales por medio de los convenios de doble imposición los cuales se pueden apegar a diferentes modelos como el OCDE, ONU entre otros.

Lo anterior, se realiza para evitar los fraudes y abusos internacionales ya que un solo país no puede poseer toda la renta que tenga un contribuyente ya sea por ingresos o patrimonio en diferentes países, la finalidad de estos convenios es que ambos países salgan favorecidos y que el contribuyente no tenga una carga tributaria excesiva y onerosa en ambos países (Clemente, 2017).

Por otra parte, se ha identificado que los convenios para evitar la doble tributación se encuentran fundamentalmente direccionados y orientados por los principios generales del derecho internacional, los cuales buscan que se mantenga condiciones justas y de respeto frente a la soberanía de los Estados. En este sentido encontramos como principios regentes los siguientes:

Tabla 3.

Principios orientadores

Pacta Sun Servanda	Los tratados que entren en vigor entre dos o más Estados deben ser cumplidos aplicando el principio de la buena fe.
Principio de efecto negativo	Los convenios que no tengan una función positiva de atribuir a los Estados pretensiones tributarias no previstas en los ordenamientos jurídicos internos, no pueden crear derecho positivo.

Principio de no agravación	Los convenios de doble imposición no pueden llegar a causar un daño en el patrimonio de los contribuyentes, sino que debe acoplarse como mínimo a la onerosidad impuesta en la legislación interna de cada Estado.
Principio de no discriminación	No pueden presentarse discriminaciones por motivos de nacionalidad, por lo que todos los Estados deben encontrarse en las mismas condiciones, no permitiéndose que ninguno reciba un trato fiscal menos favorable.
Principio de la relatividad	Los convenios de doble imposición que se efectúen sólo se aplican a los residentes de los Estados contratantes, por lo que no pueden aplicarse de forma general a los de otras nacionalidades.

Nota. Elaboración a partir de (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2010)

De esta forma, los principios enunciados en su conjunto son los encargados de orientar lo relativo a los convenios para evitar la doble imposición, sirviendo así mismo como agentes de interpretación ante el surgimiento de dudas o controversias jurídicas, diplomáticas o administrativas. Cabe destacar que mediante la Convención de Viena que se adhirió a Colombia a través de la Ley 32 de 1985, se estableció la buena fe como el eje absoluto de interpretación de principios.

Elementos de la tributación internacional

La doble imposición posee los elementos para identificar la responsabilidad, el responsable y el beneficiario de dicho tributo, por lo que, en este sentido, se han desarrollado, a juicio de Ocampo (2000), fundamentalmente los siguientes elementos para su constitución son:

- Identidad de la naturaleza del gravamen, significa, que se presenten dos impuestos iguales o equivalentes a los cuales se les debe identificar la similitud en materia u objeto sobre el cual recae el gravamen
- Que haya un mismo hecho generador del impuesto
- Simultaneidad en el periodo de tiempo en el que ocurre el hecho gravable
- Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo
- Que más de un estado ejerza su potestad tributaria

Luego de la identificación de los elementos de la doble imposición cada país debe identificar qué clase de imposición es y por qué motivo es el cobro del impuesto, por lo que existen tres casos que se deben tener en cuenta para identificar la forma y lugar donde el contribuyente debe tributar según la OCDE y la Convención Modelo de la Organización de Naciones Unidas (CEPAL, 2019), siendo estos los siguientes:

- Cuando los dos estados contratantes graven a una misma persona por su renta y patrimonio total
- Cuando un residente de un estado contratante obtenga renta o elementos del patrimonio en otro estado contratante (fuente de ingresos), y los dos estados graven esta renta o patrimonio
- Cuando dos estados contratantes graven a una misma persona no residente en ninguno de los dos estados, por la renta o patrimonio proveniente o que posea en alguno de los estados contratantes

De esta forma, cuando los modelos se utilizan en los convenios los países deben ser homogéneos, efectivos y pactados de acuerdo a las necesidades de cada uno de los países contratantes, estos modelos tienen el objetivo de eliminar o disminuir la carga fiscal, los modelos de convenios de la doble imposición se basan en el método de exención y el método de imputación según López (2014) convenios de doble imposición o CDI poseen elementos fundamentales:

Tabla 4.*Elementos fundamentales de los convenios de doble imposición*

Expresión de la voluntad	No necesariamente deben ser simultáneas, un tratado puede resultar de una declaración unilateral de una de las partes seguida de la aceptación de la otra parte
Concurrencia de la voluntad de dos partes o más	Las declaraciones unilaterales de un estado sólo son obligatorias para el estado que las emite, mientras no concorra la voluntad del otro estado.
Las partes deben ser sujetos de derecho internacional	Sólo los estados y organizaciones internacionales que gozan de personalidad jurídica internacional pueden ser parte de un tratado.
Intención de producir efectos legales	Esa intención es la que permite distinguir al tratado en sentido estricto, de otros actos que los estados realizan que no tienen como propósito vincular a sus autores, y que solo comprometen a sus dirigentes políticos, pero no a los estados miembros
Que se rija por el derecho internacional	Son aquellos que están regidos por el derecho internacional son considerados como tratados.

Nota. Elaboración a partir de (Gómez, 2016)

Los países que firmen convenios de doble imposición deben especificar una serie de criterios de sujeción y estándares que les permitan a ambos estados contratantes la recaudación por impuestos los cuales pueden ser:

Tabla 5.*Criterios de sujeción y estándares*

Criterio de renta	Diferenciar qué y cuáles rentas serán gravadas dentro del estado estos criterios pueden ser iguales pero la renta en cada uno es diferente un estado puede tomar rentar
-------------------	---

	objetivamente y el otro subjetivamente de esta forma ambos estados gravan la misma persona con la misma renta, pero con diferentes conceptos
Criterio de vinculación	Los estados pueden recaudar tributos identificando la nacionalidad, domicilio y residencia de los contribuyentes ya que cada uno de estos depende del concepto que cada país le dé si es por estadía mayor o menor a, o si en cambio tributa por ser nacido dentro de ese país

Nota. Elaboración a partir de (Henaó & Rodríguez, 2018)

Se tiene en cuenta que los convenios de doble imposición surgieron por la globalización, la cual ha transformado al mundo en los últimos años, creando la necesidad de expansión en los países a nivel internacional. Siendo los convenios una parte muy importante para el comercio y el contribuyente, ya que de estos depende como se maneja el cobro de los impuestos y el recaudo de los tributos por cada una de las actividades que se realicen entre los países.

Medidas para evitar la evasión y elusión

Inicialmente se debe tener en cuenta que Colombia cuenta con diferentes medidas dentro de su ordenamiento interno para evitar el fenómeno de la evasión y la elusión fiscal internacional, encontrándose estas medidas reflejadas en los contenidos de los convenios que se ejecutan con diferentes Estados para evitar la doble imposición, siendo esto constituido como un elemento fundamental de la política tributaria de Colombia. Autores como Pedroza (2015) han desarrollado investigaciones rigurosas que sitúan a los convenios con las medidas necesarias para eliminar no sólo la doble imposición, sino que, además, este instrumento internacional permite combatir la evasión fiscal y la elusión.

Así, los convenios fiscales bilaterales y multilaterales se han establecido como un mecanismo o herramienta sumamente eficiente para prevenir la evasión fiscal y la elusión, puesto que su naturaleza propia permite distribuir las potestades sobre la renta entre los Estados contratantes, por lo que se han considerado como el principal instrumento para la fijación de clausulados

concretos y expresos que esbozan normatividades en relación al tratamiento fiscal que se puede otorgar a una renta, entidad y operación.

De esta forma, Mendoza (2016) ha planteado que los diferentes cambios que se han presentado en los últimos años dentro del comercio internacional, y que han sido principalmente promovidos por firmas multinacionales y diferentes regímenes tributarios en el mundo, han creado un incentivo en las grandes corporaciones multinacionales para que modifiquen sus esquemas contables para no pagar impuestos, para lo cual erosionan la base imponible y desplazan utilidades a lugares de baja tributación o paraísos fiscales. Esta causa es otra de las situaciones que se deben combatir. Así, se tiene en cuenta que:

La doctrina del derecho internacional en materia tributaria aborda el estudio de fiscalidad internacional; desde la perspectiva global la doctrina ha identificado campos de investigación, tales como la dificultad para aplicar impuestos a personas y entidades económicas extranjeras, que generan riqueza en territorios distintos al suyo; la doble imposición internacional en sus dos supuestos: jurídica y económica, derivadas de la interacción de distintos sistemas impositivos sobre un mismo patrimonio o renta (Mendoza, 2016, pp. 527)

De esta manera, la gran mayoría de los convenios existente para evitar la evasión fiscal internacional y la elusión, se encuentran regidos en los modelos de Convenios que han sido proferidos por la Organización para la Cooperación y Desarrollo económico, aunque de igual manera se han tenido en cuenta los modelos de Convenios de la Organización de las Naciones Unidas, y en el caso concreto de Colombia, se han adoptado modelos y directrices emanadas por la Comunidad Andina de Naciones. Estas medidas que permite contrarrestar los efectos de la evasión fiscal y la elusión fueron inicialmente constituidas debido a que, por las mismas ganancias, no era justo que en una operación internacional dos Estados gravaran con impuestos los mismos productos y ganancias producidos por una sola operación (Ramírez, 2002).

No obstante, posteriormente con el derrumbamiento de las fronteras comerciales y mercantiles, se empezaron a presentar evasiones fiscales por parte de comerciantes informales,

práctica que realizaban con la finalidad de evitar el pago de dobles impuestos, por lo que estos convenios aparecieron como una solución justa y equitativa para la inversión en exportaciones, importaciones y en relaciones comerciales.

Un ejemplo de ello es el traído a colación por Pachón (2015) quien ha desarrollado el denominado ‘*Treat shopping*’ como un fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia, planteando que el creciente desarrollo económico de los Estados y la necesidad de eliminar fronteras y barreras comerciales da vía a un libre comercio que se presta para defraudar la tributación a los Estados de origen y receptores.

Por consiguiente, en un contexto amplio se ha identificado dos medidas especiales para contrarrestar la evasión fiscal y la elusión, siendo el primero de ellos el método de extensión de rentas que han tributado en el Estado de la fuente convirtiéndolos en exentas en el Estado de residencia de su beneficiario. Igualmente, se encuentra como segunda medida el método de imputación o crédito fiscal, en el cual el impuesto pagado por la obtención de una renta en el Estado de la fuente puede descontarse del impuesto a pagar sobre esa misma renta en el Estado de residencia.

Modelos de convenios de doble imposición

Dentro de la construcción de convenios para evitar la doble imposición de impuestos en el marco de la tributación internacional, se han venido teniendo en cuenta tres modelos fundamentales para los Estados, siendo en el caso concreto de Colombia, los modelos provenientes de la OCDE y la Comunidad Andina de Naciones. Por ello, estos modelos son elegidos buscando una mayor conveniencia tributaria para los Estados parte, toda vez que, algunos autores han argumentado que los tratados tributarios para evitar la doble imposición, termina en muchos casos perjudicando a los Estados menos favorecidos, causando ello un crecimiento económico en las potencias tal y como lo plantea el siguiente autor:

La celebración de tratados tributarios mediante los modelos más utilizados (ONU/OCDE) para resolver el “supuesto problema” de la doble imposición

internacional conlleva un sacrificio fiscal para los países en desarrollo (PED), en general no compensado por las “supuestas mayores inversiones” con las que se intenta justificar la suscripción de estos. En cambio, a los países desarrollados (PD) les significa un indudable aumento de recaudación en relación con la situación ex ante, previa a la entrada en vigor de un tratado, que resulta de la aplicación plena de las legislaciones nacionales de los dos Estados involucrados. (Figuroa, 2017, pp 1)

No obstante, hay que tener en cuenta que los tratados no podrían ser de otro modo, aunque, sí debería ajustarse a una igualdad material y jurídica que permita a las partes gozar de los mismos beneficios, como lo puede ser, según lo planteado por autores diversos, la distribución equitativa de un solo impuesto entre los dos Estados firmantes. Así, se protegería la inversión de los particulares y los Estados se verían beneficiados de tributos derivados de las relaciones internacionales. No obstante, los Estados más fuertes en el aspecto económico, negocian teniendo en cuenta el poder de su inversión extranjera directa en las economías emergentes o en desarrollo. Entrando a los modelos de convenios de doble imposición más importantes, se encuentra el MCONU y el MCOCDE, siendo el primero de estos construido por la Organización de las Naciones Unidas y el segundo por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Finalmente, se tiene en cuenta que el modelo OCDE es utilizado con mayor frecuencia para los acuerdos tributarios bilaterales, desempeñando así un papel sumamente relevante para derrumbar los límites discales para el comercio y para así mismo incentiva la inversión extranjera. Por otra parte, la ONU en su propia naturaleza, se ha diseñado para equilibrar las relaciones entre los países desarrollados y los que están en vía de desarrollo.

Modelo tributario sobre la renta y el patrimonio

Se debe tener en cuenta que la globalización y la conexión comercial y mercantil que existe en los diferentes países del mundo, ha plasmado la necesidad de buscar soluciones unilaterales, bilaterales o multilaterales por parte de los Estados del mundo y las organizaciones con personería jurídica internacional con la capacidad de contraer obligaciones y de gozar derechos

adquiridos por medio de un convenio o contrato entre dos o más partes, buscándose así, fundamentalmente, garantizar el pago de impuestos de renta en el marco de la tributación internacional.

Así, Orellana, Gutiérrez y Feijoo (2019) han argumentado que los impuestos de renta en el marco internacional son una fuente importante de ingresos que se utiliza en los países para producir bienes y servicios que permiten satisfacer las necesidades colectivas, por lo que su pago y cumplimiento son de vital importancia para el desarrollo económico y social de un Estado. De esta forma, los Estados tienen la necesidad y potestad de crear diferentes impuestos dentro de los cuales se encuentra:

- El impuesto a la renta
- El impuesto al patrimonio
- Impuesto a las transacciones
- Impuesto a consumos especiales
- Impuesto a las importaciones

En lo que respecta al impuesto sobre la renta en la tributación internacional, el Fondo Monetario Internacional (2019) ha afirmado que las limitaciones del principio de independencia mutua de las partes y la dependencia del concepto de presencia física del contribuyente para determinar la base jurídica para poder aplicar el impuesto sobre la renta han permitido que empresas aparentemente rentables paguen pocos impuestos.

De esta manera, tanto las personas naturales y las jurídicas se constituyen como el principal sujeto pasivo del pago del impuesto de renta dentro de la tributación internacional, por lo que esta situación ha sido objeto de debate jurídico y político para establecer las maneras en las cuales se lleva a cabo una tributación internacional para gravar las ganancias de las empresas internacionales.

En este orden de ideas, cabe resalta que autores como Figueroa (2017) han destacado que el impuesto de renta dentro del marco de la tributación internacional no es otra cosa que el ejercicio de la potestad impositiva sobre las rentas que se originan en un territorio, las cuales son

integradas a un circuito económico y cuya obtención se encuentra originada en un ambiente mixto, el cual abarca los factores tanto políticos como también los jurídicos y los sociales.

Convenio político

"Un convenio político es la decisión tomada en común por dos o más países, gobernantes, o por una junta, asamblea o tribunal" (Sanz, 2019). Los gobiernos modernos se basan en documentos sociales para poder lograr una convivencia entre los ciudadanos y el Estado, estos documentos denominados convenios se acuerdan derechos y deberes por ambas partes para regular y complementar las instituciones del mercado y las estructuras sociales. La política social es definida a menudo en términos de servicios sociales como la educación, la salud, o la seguridad social. Sin embargo, la política social incluye mucho más: distribución, protección y justicia social (Sanz, 2019).

Los Países pueden elaborar proyectos de diversa naturaleza, expresando una disposición política sin carácter obligatorio o sentido jurídico; igualmente se elaboran proyectos que implican programas y presupuestos administrativos en donde las iniciativas de un País u otro, pueden ser mejores. Por otro lado, podrían elaborar iniciativas que constituyen compromisos que obligan al Estado y por lo tanto tienen temas jurídicos que involucra a los Gobiernos, implicando procedimientos más formales de carácter obligatorio, estas proyecciones terminan en convenios que garanticen la armonía de cada país (Sanz, 2019).

En Colombia se han celebrado diferentes acuerdos con lo informado por la Cancillería del Ministerio de Relaciones exteriores de Colombia; El año 1961 se realizó el primer canje de notas para la constitución del primer convenio para eliminar la doble tributación de las empresas de navegación marítima y aérea, para evitar la doble imposición tributaria, resaltado convenio firmado en el año 1971 para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión de la Comunidad Andina de Naciones de Nacionales (CAN), en el año 1988 se adoptó la Convención sobre asistencia administrativa materia fiscal con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), lo que permitió la cooperación adecuada para la determinación de obligaciones fiscales y asegurar los derechos de cada estado intervinientes en los convenios, ya no solo para las

empresas de navegación marítima y aérea sino para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y la elusión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo según el modelo de la OCDE (Ramírez, 2002).

Empresarios colombianos

El nacimiento de empresas y la supervivencia de un mercado competitivo está ligado al papel que desarrollan los emprendedores y empresarios (Terapuez y Botero, 2007). Actualmente, la economía de cada país se ha centrado en la oferta, la demanda, los mercados, los precios, el desempleo, la inflación del sistema económico, sin embargo, este concepto es muy importante y se define como un importante factor de producción, habilidad empresarial y que siempre ha mostrado mayor interés por su labor, el trabajo y el capital, y actualmente enfocado en la tecnología y el conocimiento (Terapuez y Botero, 2007). Fred R. (2003) sustenta que:

Las características del empresario pueden ser agrupadas en dos, las consideran que la función económica del empresario se caracteriza por la asunción del riesgo y por el prestigio de la empresa y los que estiman que la función principal es la directiva y de control del proceso económico (pp. 13)

Capítulo IV. Análisis e Interpretación De Resultados

Convenios y Modelos Existentes en el Ámbito Internacional para Evitar Doble Imposición

Convenios en el ámbito internacional para evitar la doble imposición

En el presente apartado se pretende identificar los diferentes convenios de doble imposición existentes en el ámbito internacional de esta manera se tiene un conocimiento más acertado sobre la naturaleza de este tipo de convenios y se esclarece con mayor facilidad el alcance de los convenios de doble imposición. La doble tributación es definida por Cabrera (2018) como el momento en el cual una misma renta o bien que se encuentran supeditada a la imposición en dos o más países durante el mismo tiempo imponible y por las mismas razones. Por su parte, Plazas (2006) desde la perspectiva de los poderes públicos afirma que en la concurrencia de diversos gobiernos fiscales limita la ejecución de cada una de las soberanías y a delimitar su campo respectivo de aplicación.

De esta forma, es posible comprender, en una primera aproximación que la doble imposición internacional tiene la finalidad de hacer coincidir en gravar un ingreso similar, a pesar de tener principios diferentes. Por lo tanto, la problemática surge en el momento en que dos países tienen como objeto de gravamen una misma situación jurídica o un mismo suceso generados. Es decir, se presenta a partir del sistema tributario estipulado en las leyes de cada país en los que un hecho resulta imponible.

En el caso de Colombia, Romero (2008) sostiene que se grava la renta de fuente nacional como la renta de la fuente extranjera. Aspecto que, surge debido a que el territorio colombiano ha aceptado el sistema internacional de tributación y como consecuencia el país grava la renta nacional y aquella que proviene de los residentes alrededor del mundo. Por ser un fenómeno complejo se integran 5 elementos, los cuales deben confluir, estos son:

- Identidad de la esencia del gravamen, para lo cual se muestran dos impuestos iguales o equivalentes.
- Similar suceso generador del impuesto.

- Simultaneidad en el tiempo en el que se manifiesta el hecho gravable.
- Identidad en el sujeto sobre el cual recae el tributo, para lo cual los impuestos deben ser soportados por un mismo sujeto.
- Que otros Estados demuestren la potestad tributaria, lo cual significa que se requiere de una confluencia de dos o más autoridades fiscales.

Ciertamente, dentro de la legislación tributaria interna de diversos países se encuentran presentes diversos mecanismos generales que previenen la doble imposición internacional, por lo que en este capítulo busca estudiar los diferentes convenios para evitar la doble tributación adoptados por Colombia, identificando detalladamente las características y particularidades propias de cada tratado, así como los inconvenientes teóricos y prácticos que se presentaron con la adopción de cada acuerdo. Se tendrá como base investigativa las sentencias de constitucionalidad de las leyes aprobatorias, los conceptos aportados por las entidades que intervienen en dichas sentencias y las discusiones técnicas originadas por la doctrina, por los cuales se puede mencionar convenios entre Argentina, Ecuador, Alemania y Francia sólo a manera de ilustración; además de ser los convenios más representativos para lograr ilustrar el propósito de la investigación, puesto que dentro de los repositorios académicos se encontró más información sobre estos Estados y una claridad jurídica relevante que permite la construcción de la siguiente tabla:

Tabla 6.

Mecanismos para evitar la doble tributación a nivel internacional.

País	Convenios
Argentina	Crédito que se aplica a la norma local, debido a que los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) no prohíbe lo que menciona la ley del impuesto. Se aplica con: Alemania, Bélgica, Chile, Dinamarca, Francia e Italia, entre otros. El convenio brinda la

	<p>posibilidad de computar el crédito frente a la totalidad de las rentas.</p> <p>CDI que no es implementado en el patrimonio ya que no alcanza al patrimonio y es implementado únicamente a la ley interna. Se aplica con Australia y Suecia. También, permite computar el crédito frente a la totalidad de las rentas.</p> <p>Lo determinado por la Ley interna indica que aplica normal local, puesto que, la cláusula del CDI no prohíbe el impuesto a las ganancias y sobre patrimonio. Aplica con: Bolivia, Canadá, Emiratos Árabes Unidos, España y Finlandia (AFIP, 2018).</p>
Ecuador	<p>El convenio con Alemania integra: beneficios empresariales, regalías, actividades empresariales no dependientes y procedimiento amistoso de la OCDE.</p> <p>En el caso de Brasil se toman renta de los bienes inmuebles, beneficios de las empresas, regalías y profesiones independientes.</p> <p>El convenio con España integra: rentas inmobiliarias, beneficios de las empresas, regalías y servicios profesionales independientes (Obando, 2018).</p>
Alemania	<p>Se aplican los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio en el convenio con España. Estos versan sobre: impuesto sobre la renta en las personas físicas, el impuesto sobre sociedades, sobre la renta de no residentes, sobre el patrimonio e impuestos locales sobre la renta y el patrimonio (Instrumento de Ratificación del Convenio de Alemania con España, 2011).</p>
Francia	<p>El convenio más conocido es el que tiene con España que versa sobre el impuesto sobre la renta en</p>

personas físicas, sobre sociedades, patrimonio e impuestos locales (Boletín Oficial del Estado, 1997).

Nota: Elaboración propia a partir de (Boletín Oficial del Estado, 1997), (Instrumento de Ratificación del Convenio de Alemania con España, 2011), (Obando, 2018), (AFIP, 2018).

Los anteriores convenios tienen como principales consecuencias, según Hernán (2000) los siguientes puntos, a saber:

1. Detiene el desarrollo económico y la inversión extranjera, especialmente en el flujo de capitales, financiamiento externo y tecnología. Debido a que, son aspectos que resultan poco llamativos para la inversión extranjera y, por esto, los inversionistas propenden por crear contratos o acuerdos con los inversionistas nacionales con la finalidad de desplazar el pago del impuesto local, al que adquiriera el producto o un servicio. En otras palabras, quiere decir que se demanda un mayor costo en la producción de productos, pero incide de forma negativa en los inversionistas nacionales que deseen competir con el mercado externo.
2. Aumento de la evasión fiscal a nivel internacional, por lo cual, se requiere el trabajo colaborativo entre los Estados, este es el caso de los convenios de doble imposición junto con la evasión tributaria.

Lo anterior, permite evidenciar que las leyes que se encuentran constituidas son sólidas y que por ser un acuerdo entre diversos Estados de forma equitativa y porque integran el artículo 31 y 33 de la Convención de Viena. Esto quiere decir para Herrán (2000) que el tratado es el resultado de una voluntad soberana y auténtica de las partes entre los cuales se reconocen como relevantes los siguientes puntos:

- Presunción de la buena fe.
- El sentido corriente de los términos de los tratados.
- Contexto, objeto y objetivo del tratado.
- Interpretación auténtica y explícita del tratado.
- Recursos a los trabajos preparatorios.
- Búsqueda del efecto del útil tratado.

Por consiguiente, los países se encuentran en capacidad de limitar su propia soberanía tributaria. Razón por la cual, dentro de dicha voluntad los Estados están obligados a respetar las disposiciones y el derecho que cada uno de los individuos involucrados puedan exigir la implementación de cláusulas. Es decir, que los convenios no tienen como finalidad incrementar las cargas tributarias, sino dar beneficios tributarios a los contribuyentes.

Por esta razón, al analizar los convenios de doble imposición es pertinente traer a colación sus principales elementos, dentro de los cuales se encuentra la expresión de la voluntad, la concurrencia de la voluntad entre dos o más partes, que las partes sean sujetos del derecho internacional, que se presente la intención de producir efectos jurídicos, y por último que toda la actuación y construcción del convenio sea regida de forma estricta por los lineamientos del derecho internacional.

Modelos en el ámbito internacional para evitar la doble imposición

No obstante, teniendo claridad acerca de los elementos generales que poseen los convenios de doble imposición, es pertinente mencionar las principales características de los modelos MCOCDE Y MCONU, los cuales presentan diferencias en lo relativo a su ámbito de aplicación, sus definiciones, la tributación y los métodos utilizados para evitar la doble imposición. La razón para discutir dichos modelos en el presente apartado obedece a que su entendimiento permite tener mayor claridad sobre aquellos modelos más utilizados en el mundo por los Estados que recurren a la aplicación de convenios para evitar la doble imposición.

En este escenario, en lo que respecta al ámbito de aplicación se ha encontrado que el modelo MCOCDE tiene su ámbito de aplicación sobre los residentes de uno, o de los Estados parte sobre el impuesto a la renta y el patrimonio, mientras que en el modelo MCONU el ámbito de aplicación hace alusión a las personas y los impuestos a los cuales se aplica, presentándose así una similitud importante.

Con respecto a las definiciones más importantes, autores como Quiñones (2012) han resaltado que el modelo MCOCDE hace referencia a los diferentes términos y expresiones que son más recurrentes en el CDI, mientras que en el modelo MCONU, las definiciones más

relevantes exponen las condiciones generales para ser un establecimiento permanente o un residente para los fines de la convención. Desde este punto se puede dilucidar una diferencia importante, toda vez que el MCONU se enfoca exclusivamente en las condiciones para permanecer en el acuerdo bilateral o multilateral mientras que el MCOCDE es más general en sus definiciones preliminares.

En lo que respecta a la tributación, el modelo MCOCDE se impone sobre las rentas y el patrimonio lo que permite determinar los diferentes derechos de imposición de los Estados de la fuente y de residencias, mientras que el modelo MCONU maneja la tributación sobre los ingresos y el capital para así poder definir a quien le corresponde el derecho de someterse a imposición de renta y capital.

Por último, para evitar la doble tributación tanto el modelo MCOCDE y el modelo MCONU recurren a la utilización del método de exención, método por el cual ambos modelos de doble imposición afectan a la base imponible del contribuyente, y por el cual el país de residencia no puede gravar las rentas que sean obtenidas en otros países. Este punto es por medio del cual ambos modelos mantienen una similitud razonable. Cabe destacar que subsidiariamente ambos modelos recurren al método de crédito o descuento tributario, el cual se ha erigido como un sistema en el cual el impuesto pagado por la obtención de una renta en el Estado onde se origina el ingreso, puede llegar a deducirse del impuesto a pagar sobre esa misma renta en el Estado de residencia (Gutierrez, 2019).

Siendo así, autores como Gámez y Romero (2017) han destacado que en principio el modelo MCOCDE y el modelo MCONU se encuentran fundamentados en alcanzar una misma finalidad, puesto que ambos buscan beneficiar tanto a quienes prestan el servicio como a la persona que lo recibe, pues se tiene el fin de que exista una negociación entre ambos que genere oportunidades de negocios sin que se afecta a ninguna de las partes.

Igualmente, el modelo ONU a diferencia del modelo OCDE, grava la totalidad de la renta, por lo que así no fija tasas ni porcentajes a aplicar, sino que contrario sensu deja en libertad a los países para que ellos mismos lo dispongan. Un ejemplo de lo anterior es en los casos de

intereses, dividendos y regalías, puesto que en ambo no existe una tasa fija de retención por lo que esta tasa es negociable al momento de que se haga efectiva la transacción entre los Estados.

Ahora bien, es posible afirmar que el aprendizaje que deja la aproximación a los CDI versa sobre tres aspectos principales, a saber: su importancia en la delimitación de la potestad tributaria de cada una de las partes involucradas, lo cual es posible por medio de los lineamientos que versan sobre la no discriminación entre las partes involucradas y los mecanismos que otorgan mecanismos que posibilitan la resolución de cualquier tipo de discusión y que propende por un procedimiento amistoso entre las partes involucradas.

Segundo, que viabiliza la creación de cláusulas de reconocimiento de los incentivos tributarios que brinda un país que recibe la inversión extranjera y que, en otras palabras, hace referencia a lo que Romero (2008) menciona, a saber: una modalidad de subsidio indirecto a partir de los gobiernos extranjeros; debido al sistema de renta mundial.

Por último y no menos importantes es pertinente mencionar el modelo Andino, el cual fue creado por los países andinos suramericanos, a saber: Colombia, Bolivia, Ecuador y Perú en el año 1971 para evitar la doble imposición, por lo que las características de este modelo son más semejantes al modelo conciliador de la ONU y ha sido utilizado en pocas oportunidades por tratarse de un modelo que se encuentra limitado a la territorialidad. Cabe destacar que autoras como Correa (2016) destacan que los Estados andinos han recurrido mayormente a los modelos OCDE y ONU para negociar y concluir sus tratados de doble imposición.

Cabe destacar que autoras como Ocampo (2009) han destacado que en la actualidad el modelo más utilizado por los países económicamente desarrollados es el modelo OCDE, mientras que en segunda medida se ha utilizado el modelo ONU y por último el modelo Andino que verdaderamente ha sido muy poco recurrido. En la actualidad Colombia se encuentra alineando sus convenios internacionales de doble imposición a los lineamientos esgrimidos al tenor del modelo OCDE.

Y, por último, los CDI tiene el objetivo de asignar rentas entre las partes que llegan al acuerdo y los mecanismos particulares que permiten mitigar la doble imposición, simplificar el intercambio de bienes y de tecnología entre cada uno de los Estados contratantes. Por consiguiente, esta aproximación permite evidenciar que los CDI brindan beneficios y ventajas tributarias a cada uno de los contribuyentes, todo esto evitando las cargas tributarias.

También, brinda una fortaleza en el análisis a desarrollar en las próximas páginas en la medida en que se considera que las organizaciones que se encuentran involucradas en la conformación de los CDI deben propender por analizar la conveniencia de las cláusulas y buscando un equilibrio contractual (Ramírez, 2002). Por otro lado, una debilidad latente en los CDI radica en la falencia en comunicación entre las entidades partícipes de los convenios.

En suma, el convenio para evitar la doble imposición internacional es esencial para el fortalecimiento de la fiscalidad externa y, de esta forma, es una herramienta fundamental para condicionar la distribución de las potestades entre los Estados contratantes. Y, en este punto, se identifica que los Modelos de Convenio tienen, de forma general, estructuras y métodos similares entre sí, por lo cual, no obstaculizan las relaciones económicas, fiscales y políticas de los Estados.

De esta forma, se ha podido dilucidar en los convenios internacionales para evitar la doble imposición, se ha recurrido a diferentes modelos como lo son los estipulado por la ONU, la OCDE y el de la Comunidad Andina, los cuales han sido utilizados no sólo teniendo en cuenta el momento histórico en el cual se construye un convenio de doble imposición, sino también teniendo en cuenta el Estado con el cual se realice el acuerdo, puesto que si se ejecuta con un país miembro de la OCDE, se debe utilizar dicho modelos y sus componentes (Ramírez, 2002).

En este sentido cabe destacar que al ser Colombia un miembro de la OCDE a partir del 28 de abril de 2020, se deberá utilizar siempre el modelo OCDE dentro de los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición, punto en el cual ya no se tendrá en cuenta el Estado con el que se realice el acuerdo, toda vez que al Colombia ser miembro de dicha cooperación internacional debe recurrir al modelo construido por esta.

Describir los Modelos y Métodos que Posee Colombia para Eliminar la Doble Imposición

En el presente apartado se presenta describen los modelos y métodos vigentes en Colombia que pretenden evitar la doble tributación. Lo anterior, se realiza para describir los diferentes modelos para eliminar la doble imposición, así como los métodos que por medio de estos se utilizan en Colombia para disminuir la carga fiscal en los Estados que se suscriben.

En este sentido, se encuentra en primer lugar que los criterios acogidos por el territorio colombiano que determinan las rentas gravadas con el impuesto de renta se desbordan en su ámbito de aplicación en el origen del ingreso y en la nacionalidad del contribuyente; como también, se han presentado casos en los que las rentas son categorizadas de forma tajante previamente como entrada de dinero nacional y extranjera (Herrán, 2000).

Modelos para eliminar la doble imposición en Colombia

Los modelos que posee Colombia para eliminar la doble imposición son: el modelo de la OCDE, modelo de la ONU, mecanismo unilateral, CEDI con modelos OCDE y CEDI con la Decisión 578 de la CAN. Los cuales inciden en el impuesto de renta en las empresas exportadoras, afectando de forma directa en la competitividad y posibilitando que las organizaciones se ajusten al entorno internacional. A continuación, se presenta un análisis acerca de la forma en que se implementan actualmente y el impacto que generan en los empresarios.

Modelo OCDE

Primero, el modelo de OCDE es el más frecuente por su condición en desarrollo y que indica que para poder recibir el capital de los inversionistas se debe determinar normas claras para el manejo de los impuestos de renta, integra el criterio de la residencia, por lo cual, surge el método de exención total o integral, y viabiliza la exención con progresividad (Vallejo y Gutiérrez, 2002).

Por consiguiente, es a partir de los acuerdos que se determina de forma general el tipo de exención y la forma en que se va a imputar total o parcialmente con una cláusula de progresividad; acá se debe tener presente los límites de tasa impositiva del otro Estado con el que se acuerda. En este punto, Borderas y Moles (2008) argumenta que la regulación interna se hace

cargo de algunos factores, lo cual ha incidido negativamente porque genera problemas interpretativos, que afectan el criterio de la residencia con una determinación particular para el concepto de establecimiento permanente.

Cabe destacar que, de acuerdo con la OCDE, es decir la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, este modelo precede de la creación de este organismo de cooperación que fue fundado en 1960 y que se encuentra compuesto por un total de 60 Estados, los cuales velan por analizar y establecer una serie de orientaciones sobre los tópicos más importantes en el ámbito internacional, como lo son la economía, la educación y el medio ambiente.

Por lo anterior, los Estados que pertenecen a la OCDE han construido el modelo OCDE para la doble imposición, el cual se ha construido conjuntamente con el objetivo de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que realicen operaciones de los siguientes sectores:

- Comerciales
- Industriales
- Financieras
- Otros

Lo anterior se lleva a cabo para plantear soluciones comunes en supuestos de doble imposición, creando de esta manera un modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio que ofrece los medios pertinentes para resolver, de acuerdo con una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia dentro del ámbito de la doble imposición jurídica del comercio internacional.

Por consiguiente, de acuerdo con los lineamientos acordados por el Consejo general de la OCDE en el año 2011, Cuando un Estado miembro firme o se adhiera a contratos bilaterales o multilaterales de doble imposición, debe ajustar sus pactos de acuerdo con el modelo OCDE, dentro del cual se plantean los siguientes objetivos primordiales:

- Contribuir de forma directa a la sana expansión económica tanto de los países que sean miembros, así como los no, incluyendo igualmente aquellos que se encuentran en vías de desarrollo económico.
- Buscar un favorecimiento de la expansión del comercio internacional contribuyendo así al derrumbamiento de barreras comerciales y mercantiles, partiendo así de una base multilateral y no discriminatoria que se encuentre totalmente ajustada a las obligaciones internacionales
- Realizar una expansión mayor de la economía, la generación de empleo y del progreso en todos los niveles de los países miembros, manteniendo así la estabilidad financiera y al mismo tiempo contribuyendo al desarrollo de la economía mundial

De esta manera, el modelo OCDE se ha constituido constantemente como una guía que busca la exposición de la base de partida en la negociación de los convenios fiscales que se pacten en el mundo, recurriendo así a una estructura totalmente aplicable que permite una interpretación y aplicación común de los Estados, facilitando ello el comercio entre naciones y al mismo tiempo eliminando las cargas tributarias, puesto que no sólo se evita la doble tributación sino que además previene el fraude y la evasión fiscal (Ramírez, 2002).

Generalmente, es pertinente tener en cuenta que el modelo OCDE busca establecer procedimientos específicos con el fin de poder determinar el país de residencia del sujeto, y al mismo tiempo recaer en el impuesto sobre la renta y el patrimonio, facilitando el comercio y teniendo como base para el cumplimiento el eliminar las preocupaciones tributarias en los Estados que adopten el modelo para firmar y suscribir sus convenios de doble imposición.

Cabe destacar que el modelo OCDE en la actualidad se ha constituido o percibido por el sector académico como un esquema de globalización que busca la celebración de convenios de doble tributación para beneficiar a las partes que suscriban un acuerdo de estas características, generándose así una inversión extranjera directa, generación de empleo y desarrollo económico mayor en los países que se acogen a este modelo.

Modelo de la ONU

Segundo, el modelo de la ONU que se caracteriza por poseer la estructura del modelo de la OCDE, que se entró en vigor en la Decisión 578 de la CAN, y que otorga prioridad al criterio de la fuente; principal motivo por el cual diversos países en desarrollo lo usan (Decisión 578, 2004). Adicionalmente, brinda mayores beneficios a las empresas, denotando la aplicación del impuesto a la renta local; lo cual, es un aspecto diferenciador del modelo OCDE, ya que este tiene mayores limitaciones y, de esta forma genera una prelación en los Estados en que poseen recursos de inversión.

Por hacer parte de la Organización de Naciones Unidas el modelo manifiesta orientaciones que dan un privilegio al criterio de la fuente y amplifica el concepto de establecimiento permanente. Lo anterior, se evidencia en la medida en que la Decisión 578 de la CAN versa sobre un derecho comunitario que tiene el grupo de la Comunidad Andina de Naciones, del cual es partícipe Perú, Bolivia, Ecuador y Colombia (Decisión 578, 2004).

Tercero, el mecanismo unilateral que por medio del artículo 254 del Estatuto Tributario implementa el método de Tax Credit, que permite deducir el impuesto sobre renta en el Estado en donde la persona es residente fiscal lo cual es un importe similar al impuesto sobre la renta pagada en el país fuente de ingreso y posibilita crear operaciones con países con los que no hay un convenio para evitar la doble imposición (Estatuto Tributario, 1989).

Por esto, se establece un límite articulado en dos factores, a saber: que se realice el pago y que lo cancelado no sobrepase la tasa del impuesto local, ya que ello se neutraliza con la doble imposición, esto se encuentra pactado en el artículo 254 del Estatuto Tributario; en los casos en que exista una tasa impositiva es diferente se determina la doble imposición a partir del valor distinto, sin importar si este se paga en Colombia o en el exterior (Estatuto Tributario, 1989). Esto, se encuentra regulado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), entidad que sostiene que los convenios de doble imposición tienen la finalidad de encontrar el equilibrio por medio de la integración.

En consecuencia, la DIAN ha expedido el concepto No. 25417 emitido por la DIAN (1996) y 69040 emitido por el presidente de la República (1999) para señalar la prevalencia de los acuerdos tributarios internacionales, de manera previa al cumplimiento de lo exigido en el procedimiento. De igual manera, en la Sentencia C-485 emitida por la Corte Constitucional de Colombia (2003) se establecen límites en lo que respecta a la restricción de los beneficios que confluyen sobre el mismo suceso y período, a riesgo de no recibir en beneficio de mayor incidencia.

Cuarto, los CEDI que se encuentran suscritos por Colombia con el modelo OCDE son recientes, teniendo una vigencia desde el 2009 mediante la Ley 1082 emitida por el Congreso de la República (2006). En este sentido, se estructura el modelo de convenio de la OCDE y se integran algunos aspectos del modelo de la ONU, por lo que, implementa el método de imputación dentro de los límites de la reglamentación interna que determina sus mecanismos.

El modelo CEDI delimita los límites de los Estados contratantes para gravar la renta y el patrimonio y, también, la forma en que se suprime la doble imposición a partir de los dictámenes jurídicos, que es parte de la legislación interna, y económicos, que es el máximo de la tasa de impuestos interna. En otras palabras, viabiliza el descuento de los impuestos que se deben pagar y no se han cancelado a raíz de una disposición interna, es lo contrario del método de la imputación (Henaó y Rodríguez, 2018).

Por último, el método CEDI con Decisión 578 de la CAN que posibilita un convenio que evita la doble tributación con países miembros y terceros, siendo uno de los pocos acuerdos de carácter multilateral que se conocen en el ámbito tributario. El concepto de fuente se implementa de forma independiente a la nacionalidad y domicilio de la persona, por lo que, la renta es gravada con los impuestos en el país en el que se tenga su fuente (Decisión 578, 2004).

Modelo Andino

De esta forma, Colombia ha utilizado los dos modelos mencionados para evitar la doble imposición, los cuales han sido desarrollados y aplicados en diferentes momentos y dependiendo

de los naciones o Estados con las cuales el Estado colombiano pacte la necesidad de eliminar la doble imposición. El modelo andino es un mecanismo de integración subregional creado mediante acuerdos con el estado, con el propósito de mejorar el nivel de vida y desarrollo equilibrado de los habitantes de los Países Miembros mediante la integración y la cooperación económica y social. La característica fundamental de este modelo es la defensa total del principio de la fuente, como una política totalmente contraria a la esbozada por el Modelo de la OCDE, así mismo, constituye el único Convenio Tipo de carácter Multilateral que existe actualmente en el mundo (García & Briseño, 2018).

Como resultado de este modelo se han dado diferentes procesos con el fin de dar desarrollo a proceso de integración andina, donde los países miembros de este modelo decidieron focalizar la agenda de trabajo en las áreas de comercio, servicios, inversiones, transporte, interconexión eléctrica, identidad andina y movilidad de personas, principalmente, de acuerdo esto en la tabla 7 se indica los modelos en Colombia para evitar la doble imposición (García & Briseño, 2018).

Tabla 7.

Modelos utilizados en Colombia para evitar la doble imposición

<p>MODELO ONU</p>	<p>Modelos generalmente utilizados por los países miembros de la ONU. Ha sido utilizado por Colombia en varias oportunidades, aunque en la actualidad no se viene aplicando.</p>
<p>MODELO ANDINO</p>	<p>Modelo aplicado en Colombia en lo que respecta a las relaciones comerciales con países de la comunidad Andina, toda vez que la construcción de dicho modelo se realizó en el marco jurídico de la constitución del acuerdo multilateral andino.</p>
	<p>Es el más utilizado en la actualidad no sólo por Colombia pertenecer a la OCDE desde el 28 de abril</p>

MODELO OCDE

de 2020, sino también porque ha suscrito acuerdos para evitar la doble imposición con países miembros de la OCDE.

Nota: elaboración propia a partir de (Duque, 2016)

Los modelos de doble imposición en su poder jurídico están basados en las personas las cuales tengan derecho y la potestad de tomar decisiones, con este tipo de modelos se busca dar sentido a las normas tributarias. A través del tiempo los modelos de doble imposición han tenido una gran incidencia entre las relaciones entre países, brindando nuevas herramientas las cuales se encuentran encaminadas al crecimiento y desarrollo de una economía, originando una rápida internacionalización en la económica. Por lo tanto, es posible considerar que en el caso colombiano la doble tributación continúa presentando diversas problemáticas, especialmente en los países en donde se realizan importaciones y que tienen ingresos de recaudos fiscales; que tienen como finalidad gravar las rentas nacionales e internacionales.

Para ello, Acosta (2018) propone el fortalecimiento por medio de: una revisión de las normas que versan sobre los beneficios tributarios, tal es el caso del artículo 254 del Estatuto Tributario, conllevando a un beneficio a los contribuyentes del extranjero; y, la flexibilización del Estatuto para la creación de fórmulas que fomenten la inversión extranjera y el comercio internacional, sin que ello conlleve a un beneficio que cause un tratamiento recíproco para las rentas de los colombianos que están en el exterior (República de Colombia, 2018).

De acuerdo con la información suministrada y especialmente a las características primordiales de los modelos OCDE, ONU y Andino para la doble imposición, es pertinente tener en cuenta que en la actualidad Colombia se encuentra dentro de la OCDE, lo que conlleva a que los tratados internacionales que suscriba en materia de doble imposición deben encontrarse ajustados a los lineamientos del modelo OCDE.

En este escenario, se debe tener en cuenta que la utilización del modelo OCDE y no el modelo ONU se debe directamente a que su utilización es un requisito necesario de las exigencias para el ingreso a la OCDE, por lo que desde el momento en que Colombia ingrese a esta cooperación

internacional, se deben mantener unos estándares altos de calidad para garantizar así el bienestar integral del Estado en materia económica, financiera, comercial y de generación de empleo.

En el mismo sentido debe tenerse en cuenta que aunque el modelo ONU grave al país de la fuente, permitiendo ello un beneficio mayor para los países en vía de desarrollo como Colombia, toda vez que estos son los principales países de fuente y no de residencia, y que el modelo OCDE impone los derecho de imposición al país de residencia y no al de fuente, Colombia al ser un Estado de fuente y no de residencia opta generalmente por implementar el modelo OCDE debido a los beneficios que ello trae en materia de respaldo económico, aperturas mercantiles, inversión extranjera, fortalecimiento de relaciones diplomáticas e igualmente con el fin de aumenta la generación de empleo y los ingresos del país (Ramírez, 2002).

Métodos utilizados para eliminar la doble imposición en Colombia

Los criterios de residencia fiscal son establecidos de acuerdo con las normas internas de cada país, debido a la globalización las personas perciben rentas de fuente extranjera. Por lo que se crearon mecanismos para evitar en la medida de posible la situación de doble imposición, a través de convenios bilaterales para evitar la doble imposición o medidas unilaterales como son el método de imputación o el método de exención con progresividad. En general, las medidas que adoptan los países para atenuar o eliminar la doble imposición internacional se pueden agrupar tomando en cuenta su origen o su esencia (método):

Según su origen

Se clasifican en unilaterales y en convencionales, estas últimas a su vez se dividen en bilaterales o en multilaterales; estas medidas pueden originar exenciones o créditos para beneficio del contribuyente (Castañeda, 2018).

- “Los Unilaterales son aquellas disposiciones introducidas de forma autónoma e independiente por un Estado en su sistema normativo interno, constituyendo de esta manera: normas de Derecho tributario internacional” (Castañeda, 2018).

- Los Bilaterales Son aquellos por los que soberanías fiscales adoptan acuerdos para eliminar posibles discordancias entre sus legislaciones, ya sea por haber optado por criterios de asignación. Su articulación se realiza habitualmente a través de Convenios de doble imposición, tienen su origen en el Derecho internacional y su ventaja frente al Método unilateral es que se fundamenta en que se podría eliminar la doble tributación internacional (Castañeda, 2018).
- Multilaterales Son aquellos en los que las autoridades fiscales de varios países de una misma área geográfica, 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 (Castañeda, 2018).

Según el método

Los métodos bilaterales son acogidos en el modelo convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), se tiene:

- Exención, que puede ser simple y con progresión.
- Crédito que puede ser integral, directo o indirecto, y ordinario, directo o indirecto. Se trata de medidas comunitarias que sirven para atenuar o eliminar la doble imposición internacional, por medio del establecimiento de regímenes (Castañeda, 2018).
- Exención íntegra, donde es el Estado de la residencia quien prescinde absolutamente de gravar las rentas procedentes del país de la fuente (Castañeda, 2018).
- Exención con progresividad, donde el Estado de la residencia renuncia al gravamen de las rentas originadas en el extranjero excluyéndolas de la base del impuesto, pero tiene en cuenta su importe a fin de determinar el tipo progresivo que corresponde aplicar a las restantes rentas, interiores o exteriores no excluidas (Castañeda, 2018).

Método de imputación o crédito fiscal

El Estado de la residencia mantiene el principio de gravamen sobre la renta mundial, el problema de la doble imposición se resuelve entonces concediendo un crédito fiscal, consistente en la facultad de deducir en la cuota de su propio. Este método admite también dos posibilidades:

- Imputación íntegra: El país de residencia permite la deducción correspondiente al total importe del impuesto satisfecho en el país de la fuente, sin limitación alguna (Castañeda, 2018).
- Imputación ordinaria: El crédito fiscal concedido por el país de residencia para la deducción del impuesto extranjero tiene por límite la porción del propio impuesto que corresponda a las rentas procedentes del exterior (Castañeda, 2018).

Dentro del método el cómputo de las rentas para el cálculo, se distingue, a su vez, las siguientes variantes:

- Cómputo global: a efectos del cálculo del límite deducible, se toman como términos de la comparación la totalidad de los impuestos satisfechos en el Instituto de Estudios Fiscales extranjero y la fracción del propio impuesto correspondiente al importe global de las rentas provenientes del exterior (Castañeda, 2018).
- Cómputo país por país: en este sistema, el límite se calcula separadamente por países mediante la comparación del importe total de los impuestos satisfechos en cada país con la porción del impuesto propio que corresponde al conjunto de las rentas obtenidas en dicho país (Castañeda, 2018).
- Cómputo por categorías de rentas: el cómputo del límite en este caso debe realizarse por cada una de las categorías de rentas en que así haya sido establecido (Castañeda, 2018).

Descuentos tributarios impuestos pagados en el exterior

Del monto del impuesto sobre la renta declarado en Colombia se puede descontar el impuesto pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas. La práctica internacional conoce fundamentalmente dos tipos de medidas para evitar aquel efecto:

- “El "tax sparing credit" consiste en permitir que el impuesto extranjero deducible sea el impuesto que exactamente hubiera correspondido satisfacer en ausencia del beneficio fiscal (Castañeda, 2018).

- El "matching credit", el país de residencia concede un crédito fiscal por una cantidad alzada o por un porcentaje más alto que el tipo tributario efectivo que hubiera gravado la renta en el país de su origen (Castañeda, 2018).

Efectos Tributarios que Genera para los Empresarios Colombianos la Firma del Convenio de Doble Imposición Entre Colombia y Japón

Para el desarrollo de esta sección se tiene como recurso la matriz de análisis ubicada en el anexo 1, La matriz de análisis cualitativa es un instrumento metodológico que posibilita sistematizar, analizar y comprender los procedimientos y avances de la investigación que implica fenómenos, hechos, situaciones y estructura con los objetos planteados al inicio de la investigación; por lo que en este presente apartado se realiza un análisis detallado sobre el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Colombia y Japón con la finalidad de poder dilucidar los principales efectos tributarios del convenio en los empresarios colombianos.

Convenio de doble imposición entre Colombia y Japón

De esta forma, en un primer momento Cabrera (2019) argumenta que el título de mencionado convenio indica un límite, a saber: los impuestos sobre la renta, por lo que, es posible afirmar que no versa sobre impuestos sobre el capital o el patrimonio. Lo anterior, es un aspecto interesante para Cabrera (2018) en la medida en que el CDI entre Colombia y Japón posibilita la imposición a residentes fiscales de impuestos a la riqueza y al patrimonio sobre el patrimonio respecto de activos poseídos en Japón. No obstante, una posible dificultad latente consiste en que, si Japón decide cobrar un impuesto sobre la riqueza o patrimonio, entonces no se podría aliviar el gravamen; esto, debido a que el CDI no se puede implementar en tributación procedente del impuesto al patrimonio.

Ciertamente, en caso de presentarse una situación así los dos países propenderán por el acuerdo mutuo y la evaluación sobre la posibilidad de ajustar el CDI, mitigando cualquier tipo de dificultad que se presente. En este mismo caso, el CDI puede conllevar a que a Colombia por medio de su derecho tributario someta, por medio de la figura del impuesto del patrimonio, a activos que entidades residentes fiscales en Japón tienen (Quiñones , 2019).

Por otro lado, Cabrera (2019) denota que el CDI tiene como finalidad prevenir la elusión y evasión fiscal, empero, en este aspecto se identifica una limitación en la medida en que se disminuyen las posibilidades de armar e implementar disposiciones de planeación fiscal no legítimas; lo cual, evidencia el OCDE y el plan de acción de BEPS. Aspecto que, es interpretado como un interés en propender por una aproximación entre los Estados.

Las personas cubiertas son únicamente los individuos que son considerados como residentes fiscales de uno o de ambos países, razón por la cual Quiñones (2019) plantea que, las rentas obtenidas por medio de una entidad considerada como total o parcialmente transparente fiscalmente, teniendo en cuenta la legislación tributaria de los Estados y únicamente si las rentas son tratadas como las rentas de un residente. Todo ello, teniendo en cuenta la “*saving clause*” que se va a explicar en las siguientes páginas.

De esta forma, es posible comprender que los tipos de impuestos que son aplicables a la convención tributaria versa sobre los impuestos de renta exigibles y, en este punto, Cabrera (2018) argumenta que es llamativo que exista una voluntad por parte de los Estados Contratantes de no implementar impuestos que sean de propiedad de sus respectivas entidades territoriales; razón por la cual, el Impuesto de Industria y Comercio no se encuentre cubierto por el tratado.

Continuando con lo anterior, el tratado no integra el impuesto al patrimonio y/o capital dentro de la lista del ámbito de aplicación objetivo del CDI. Por su parte, los impuestos que se aplican en el CDI por parte de Colombia son: impuesto sobre la renta y complementarios; y, en el caso de Japón: impuesto sobre la renta, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre la renta especial para la reconstrucción e impuesto local de sociedades. Sin embargo, dentro del CDI Quiñones (2019) identifica en el parágrafo 4 que cualquier impuesto que luego sea implementado por los países, siempre y cuando sean impuestos semejantes sustancialmente; es decir, que se puede ampliar a más impuestos que se creen posteriormente.

Respecto al convenio de doble tributación que tiene Colombia con el Estado de Japón que se celebra el 20 de diciembre de 2018, el Portafolio (2018) sostiene que tienen la finalidad de

mitigar la evasión y elusión de impuestos. Por consiguiente, según EY Building a Better Working World (2019) los aspectos más relevantes son:

1. Se encuentra vinculado de forma directa con el planteamiento de *Base Erosión and Profit Shifting* (BEPS) de la OCDE, razón por la cual, tiene como finalidad prevenir la doble tributación, promover relaciones económicas y reforzar la cooperación en aspectos tributarios de los países involucrados.
2. La denominada “*saving clause*” garantiza que el CDI no delimite la implementación de la legislación tributaria doméstica de un Estado en relación con los residentes, aplica únicamente a determinadas excepciones.
3. Las personas jurídicas que tienen doble residencia estarán a disposición de las autoridades de impuestos de cada país y son estos los que establecen el país de residencia. En los casos donde no se pueda dar un acuerdo entonces la persona jurídica no podrá verse beneficiada del CDI.
4. El CDI integra una cláusula de propósito conocida como LOB que versa sobre los beneficios en distribuciones de EPs, dividendos, regalías y ganancias de capital. Sumado a esto, se encuentra la regla anti-abuso para EPs que está situada en terceras jurisdicciones.
5. Existe una cláusula especial respecto a Japón, la cual indica que cualquier ingreso que se perciba por el socio comanditario puede ser gravado por un Estado contratante, teniendo en cuenta las leyes locales y partiendo del hecho que el ingreso provenga de una fuente del Estado contratante, como también que sea un artículo deducible en el establecimiento de la utilidad gravada de la persona que dice que realiza el pago en el Estado contratante.

Entonces, los diversos convenios que tiene Colombia con otros países le han otorgado beneficios y, en este punto, son los principales mecanismos que brindan una seguridad jurídica a los inversionistas. No obstante, aún con el convenio de doble imposición con el Estado de Japón, es menester que Colombia propenda por soluciones más efectivas y adecuadas a los cambios constantes del ámbito económico a nivel global (Ramírez, 2002).

Dentro de los principales efectos se encuentra: que el país de la residencia desiste de tributo, en caso de que sea gravada en el país de su fuente y no implementa el método de imputación o

exención; lo cual es un aspecto determinado por las legislaciones internas (Henaó y Rodríguez, 2018).

Respecto al sector empresarial, se menciona que una empresa de un Estado Contratante que participe de forma directa o indirecta en la orientación, el control del capital de otro Estado Contratante o, las personas que estén involucradas de forma directa o indirecta podrán ser incluidas en las utilidades de la empresa y, por ende, ser sometidas a imposición en consecuencia (Cabrera, 2018).

En este orden de ideas, en el momento en que un Estado Contratante integre las utilidades de una empresa y se realice una imposición los países deben ajustar el correspondiente monto del impuesto que hayan percibido sobre las utilidades. Así, se realiza un enfoque en las disposiciones del convenio y la responsabilidad versa sobre las autoridades competentes de los Estados contratantes.

Por consiguiente, el CDI entre Japón y Colombia es relevante ya que permite fortalecer y ampliar la red de tratados tributarios, fundamentalmente, con sus respectivos socios económicos de mayor importancia. Además, debido a que es un convenio reciente dentro de su marco jurídico se encuentra los nuevos esquemas de BEPS y que, a su vez, permiten mitigar las posibles arbitrariedades del tratado o casos de doble imposición.

En suma, es posible afirmar que Colombia es un país que está en constante relación con otros Estados a través del intercambio de bienes, servicios, información y cultura, lo cual conlleva a obligaciones tributarias que se encuentran reguladas de forma sincrónica por diversas jurisdicciones. Sin embargo, en diversos momentos se contradicen conceptualmente y tienen como consecuencia la materialización de la doble imposición, incidiendo en los inversionistas que están ejecutando operaciones de comerciales (Ramírez, 2002).

Específicamente cabe resaltar que los beneficios tributarios que se generan de los tratados de doble imposición para los empresarios colombianos hacen alusión a los identificados por autores como Cruz (2018), quien dentro del ámbito del derecho fiscal internacional, ha argumentado que estos beneficios se materializan en las reglas distributivas que restringen y dividen la jurisdicción tributaria de los Estados contratantes en un tratado que busca evitar la doble imposición.

En este sentido, Granados (2017) ha afirmado que los beneficios empresariales que se generan por un tratado de doble imposición, especialmente del analizado con Japón, conllevan a que se presenten beneficios sumamente importantes, dentro de los cuales se destacan algunos como:

- Prevalencia del libre mercado
- Expansión de las empresas
- Libre circulación de capitales
- Disminución
- Apertura económica
- Derrumbamiento de fronteras comerciales

Específicamente, en el caso del convenio de doble imposición suscrito entre Colombia y Japón, y que además se encuentra delimitado por el modelo OCDE, contiene dentro de su artículo 7 un capítulo sobre las utilidades empresariales, afirmando para ello que las utilidades de una empresa de uno de los Estados contratante sólo puede llegar a someterse a la imposición tributaria en un Estado, a menos que la empresa o la persona jurídica lleve a cabo negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. De esta forma los empresarios colombianos pueden verse favorecidos por esta medida

Igualmente, de acuerdo con el Convenio de doble imposición suscrito entre el Estado colombiano y Japón y especialmente en el artículo 4 en adelante donde se desarrolla el concepto de residencia fiscal, si la empresa realiza su actividad con un establecimiento permanente en el otro Estado, las utilidades que sean atribuibles al establecimiento permanente pueden someterse a imposición tributaria en ese otro Estado contratante, presentándose así un factor no tan favorable para los empresarios.

En este escenario, cuando las empresas colombianas no cuenten con un establecimiento permanente en Japón que genere utilidades, los empresarios colombianos podrán seguir gozando del no pago de impuesto de renta y patrimonio sobre las ganancias que se generen, permitiendo ello, de acuerdo con el artículo 5 del Convenio suscrito entre Colombia y Japón para evitar la doble imposición, que por medio de la exportación se beneficie mayormente el sector

empresarial colombiano. Cabe destacar que el Convenido de Doble Imposición entre Colombia y Japón (2020) incluye los siguientes límites de tarifas de retención en la fuente por rentas pasivas que pueden llegar a beneficiar tributariamente a los empresarios colombianos, toda vez que se tiene en cuenta los siguientes:

Tabla 8.

Limitaciones de tarifas

Ingresos	Límites de retención	Situación específica
	0%	Cuando el beneficiario efectivo sea un fondo de pensiones reconocido.
Dividendos	10%	Cualquier otro caso en que el beneficiario efectivo es residente del otro Estado contratante.
	15%	Cuando los dividendos que sean pagados por una organización colombiana a partir de utilidades que no fueron sujetos a la tributación a nivel corporativo.
		Intereses cuya propiedad efectiva sea de un banco, respecto de deudas con un término de al menos 3 años.
		Intereses cuya propiedad efectiva sea de una entidad financiera de un Estado y son pagados por una entidad financiera del otro Estado.

Intereses	0%	Intereses cuya propiedad efectiva sea de un fondo de pensiones.
		Intereses cuya propiedad efectiva sea de un residente del otro Estado como parte de una venta a crédito de maquinaria o equipo.
Regalías	10%	Cualquier otro caso donde el beneficiario efectivo es residente del otro Estado.
	2%	Cuando el beneficiario efectivo del otro Estado recibe el pago por el uso o derecho de uso de equipo industrial comercial o científico.
	10%	Beneficiario efectivo residente del otro Estado recibe pagos por cualquier otro tipo de regalías.

Nota: elaboración a partir de Sánchez (Convenio entre la República de Colombia y Japón para la eliminación de la dobletributación , 2020)

En este escenario los empresarios colombianos deben tener en cuenta que las distribuciones y ganancias que se generen por un establecimiento permanente colombiano en Japón deben encontrarse sujetos a una tributación del 15% si la ganancia o la distribución se realiza partiendo de utilidades que no se encuentran sujetos a tributación a nivel del 5%. No obstante, el 15% termina constituyéndose como un beneficio para los empresarios colombianos, puesto que sin el tratado de doble imposición el porcentaje de tributación podría ascender a más del doble (Ramírez, 2002).

Igualmente, debe tenerse en cuenta que, por medio del Convenio de Doble Imposición con Japón, los pagos que se deriven de la prestación de servicios de carácter técnicos, asistencias técnicas y consultorías, no se encuentran considerados como regalías como sí sucedía en otros

Convenios ratificados por Colombia en el pasado, como lo son el suscrito con la república italiana en 1987 y el suscrito con Chile en 1978.

Así mismo, dentro del convenio de doble imposición suscrito entre la República de Colombia y Japón, se han identificado unos beneficios importantes para los empresarios colombianos que tengan tipos societarios diferentes a las sociedades comanditas, puesto que bajo este tipo societario el socio comanditario puede llegar a ser gravado por un Estado contratante de acuerdo con las normas locales. Por ello, dentro de los beneficios empresariales, se encuentra primordialmente que la empresa de una Estado contratante sólo pueda ser sometida a la imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él tal y como se mencionó anteriormente.

Si la organización empresarial colombiana realiza su actividad en un establecimiento permanente en Japón, y producto de su desarrollo u objeto social obtiene ganancias o utilidades por x o y suma de dinero, Japón podría cobrar tributo por el 15% de las ganancias generadas vía rete fuente, por lo que al presentar su declaración como residente en Colombia de acuerdo al tratado se debe aplicar el método de imputación o crédito fiscal que permite que no se pague nuevamente un tributo en Colombia, siendo así el total pagado el valor correspondiente al 15% de las utilidades generadas por el Establecimiento Permanente en Japón (Ministerio de relaciones exteriores, 2020).

Por otra parte, cuando las ganancias o utilidades de las empresas colombianas sean obtenidas en Japón, pero sin recurrir a un establecimiento permanente, la totalidad de las rentas obtenidas sólo podrán ser imputables en el lugar de residencia de la empresa, es decir en Colombia, siendo ello un beneficio tributario sumamente importante para los empresarios colombianos, debido a que así se evita realizar un pago doble de impuesto sobre la renta y sobre las ganancias que se hayan producido en el país o Estado con quien se realiza el acuerdo, en este caso en suelo Japonés. Lo anterior debido a que sin un acuerdo de doble imposición los empresarios deberían pagar el impuesto sobre la renta en ambos Estados, sin importar el lugar o domicilio en el cual se encuentre la empresa o el establecimiento de comercio.

Efectos tributarios del CDI entre Colombia y Japón

Existen varios efectos para la doble tributación como el gravamen basados en el principio territorial, residencia o nacionalidad, por esta razón se presenta los conflictos por diferencias en los criterios de desempate; el problema surge hora de determinar qué país debe aplicar y porque lo aplica, ya que cada estado debería gravar de manera autónoma basados en los convenios de doble imposición, pero sucede todo lo contrario, debido a que muchos de los países con convenios tienden aplicar la legislación de cada uno pasando por encima de los acuerdos (Castañeda, 2018). Según lo anterior podemos hablar de los siguientes conflictos según el convenio OCDE:

- **Renta mundial:**

Es aquella donde se gravan los ingresos del contribuyente obtenidos a nivel nacional y extranjero, ya sea sujeto domiciliado, o nacionalizado, sin importar el país. Cada país define por cual principio se rige, si por nacionalidad o residencia. Lo anterior hace referencia a los beneficios tributarios que se pueden tener en una renta mundial siempre y cuando el país del residente acepte este descuento tributario o en caso lo contrario lo gravan (Castañeda, 2018).

- **Conflicto fuente / fuente:**

Se puede tener un conflicto de leyes, en el cual priman las leyes del país correspondiente donde se haya prestado un servicio o de hecho cuando ambos países interpreten de diferente forma donde surge la fuente (Castañeda, 2018).

- **Conflicto fuente / residencia:**

Se presenta cuando el mismo ingreso es gravado en el país donde se genera el beneficio y también en el lugar de residencia del contribuyente, por lo tanto, es necesario que la persona no residente realice una depuración de su renta por esos ingresos y además tribute por ellos en su lugar de residencia (Castañeda, 2018).

- **Conflicto residencia / residencia**

Se presenta cuando dos o más países consideran al mismo contribuyente como su residente, y además gravan a sus residentes por los ingresos generados en el territorio nacional y en otros territorios (Castañeda, 2018).

- **Deducibilidad de gastos**

Se puede deducir los gastos pagados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, que se haya practicado retención. El gasto es deducible si se acredita la consignación del impuesto retenido. No serán deducibles los pagos que se realicen a personas jurídicas u otras que estén localizados en jurisdicciones de baja o nula imposición. Igualmente se presenta cuando un gasto no se puede deducir en ninguna de los países originando así gravar una renta dos veces (Castañeda, 2018).

Dentro del análisis realizado en la investigación es importante identificar el tratamiento que normativo que se da en Colombia comparado con los modelos pactados durante todo el documento, para esto es de gran importancia tener claro los objetivos y el análisis de la matriz, a su vez el convenio firmado entre los dos países y los conceptos o las rentas las incluidas dentro de estos es decir, de la aplicación de mecanismos legislativos con el fin de tener claro los conceptos de justicia y equidad, sin ser gravados doblemente en su renta.

Adicionalmente, Colombia ha sido reiterativo al mantener estable sus convenios en los últimos años, buscando que el país se considere como una gran potencia en este campo, aún más ahora que Colombia ha sido aceptado como miembro de la OCDE, lo cual implica un gran logro en materia de tributación internacional. Por otra parte, los inconvenientes y debilidades, puede tenerse en cuenta la falta de comunicación y coordinación de las entidades nacionales que integran la celebración de cada convenio ya que esto ha conllevado a la falta de reglamentación sobre el procedimiento del acuerdo, aumentando la dificultad de solucionar un inconveniente a futuro al no tener la claridad necesaria sobre el modo en que deben ser resueltos los conflictos por medio de este mecanismo.

Es importante mencionar que las entidades que conforman los convenios para evitar la doble imposición deben fortalecer su conveniencia dirigida siempre a la búsqueda de un equilibrio contractual ya que los efectos negativos de la doble imposición van dirigidos a la presión fiscal que van dirigidos al contribuyente que al final termina pagando dos veces un mismo impuesto sobre la misma ganancia, por lo que se debe tomar en cuenta este tipo de situaciones en la toma de decisiones a la hora de invertir a nivel internacional.

Capítulo V. Conclusiones y Recomendaciones

Como se puede apreciar durante el desarrollo de la investigación se ha realizado un análisis del convenio para evitar la doble imposición y la evasión fiscal firmado por Colombia, lo cual nos permite concluir y dar algunas recomendaciones desde nuestro punto de vista. Primero que todo es importante recalcar que no es fácil plantear soluciones que lleven a un éxito y lograr ser aplicadas por los contribuyentes de la doble tributación. El impuesto de la Renta es una de las principales fuentes de ingreso en especial de Colombia, por esto es que se busca una mayor tributación aplicando los principios de renta mundial, buscando que las ganancias obtenidas en otros países sean gravadas dentro del país.

El convenio lo que busca es que los países ceda parte de su potestad tributaria, esto es importante especialmente para Colombia ya que hay que tener en cuenta que el convenio que permitirá encaminar la legislación y política fiscal hacia una mayor apertura económica e inversión extranjera. Es claro que la celebración del CDI con Japón es un logro para Colombia, lograr el cumplimiento de su meta y abrir la posibilidad de grandes redes de tratados tributarios es un gran avance comercial, ya que esto garantiza que habrá un estímulo fiscal que fomente el intercambio entre Colombia y Japón. Si bien el CDI fue firmado ya hace un tiempo, la mayor parte de su articulado está conforme a los nuevos estándares que aún se están realizando. Por lo tanto, se considera que este CDI contiene disposiciones que a la postre lograrán evitar oportunidades de abusos de los próximos tratados.

Ahora bien, varias de las cosas negociadas en el CDI están en línea con las reservas hechas por Colombia como, por ejemplo, permitir el gravamen en fuente de las regalías, permitir ejercer tributación en algunos eventos sobre las ganancias de capital por la venta de acciones, aprobar el gravamen en Colombia de las transferencias de un EP respecto de rentas no gravadas en el país, restringir la aplicación del CDI a tributos locales, entre otros. Sin embargo, hay puntos en los cuales no hay congruencia respecto de la postura de Colombia al MOCDE, dado que, en el CDI, por ejemplo, no se consideró como regalía a los servicios técnicos, de asistencia técnica y consultoría o fijar alícuotas de retención en la fuente por dividendos menores que el 10%, por lo que la aceptación no ha sido total ya que las personas cubiertas son únicamente los individuos

que son considerados como residentes fiscales de uno o de ambos países, por lo que los acuerdos para evitar la doble tributación internacional deben ir dirigidos a que las inversiones externan impacten positivamente y así generar una mejor economía para el país. Los acuerdos facilitan el intercambio de bienes y servicios y los movimientos de capitales ayudando al beneficio de todos.

Los países al firmar y conservar acuerdos deben realizar alternativas y sacrificio que eviten la explotación de los recursos de su estado, es por ello que las economías deben ser sólidas, además se deben tener claras las reglas de desempate al momento de aplicar el impuesto por un servicio o bien. Colombia en la actualidad tiene pocos convenios activos para evitar la doble tributación por lo que hace que la economía se pueda ver afectada y frenar, y no se tengan empresas extranjeras que puedan invertir en la economía del país. Las altas tarifas en impuestos no se ven invertidos en educación, salud, vías de comunicación o recursos que puedan ayudar al progreso del país, por el contrario, se ve más corrupción en el país, por lo que genera conflictos a la hora de generar ideas para aumentar los recursos del país. A pesar de que Colombia tiene convenios y está guiado por lineamientos, se han identificado abuso de las normas en los descuentos tributarios, viéndose esto reflejado en la economía actual.

El Estado debe promover los convenios de doble imposición tributaria dirigidos hacia un apoyo, para brindar seguridad a los inversionistas, además de la selección de personas capacitadas y responsables de discutir los diferentes aspectos objeto de negociación, quienes deben tener un conocimiento previo del tema, no exclusivamente del sistema tributario, sino también de los aspectos y características del sistema tributario del país con el cual van a negociar, por lo que futuras investigaciones se puede desarrollar para garantizar que el estado Colombiano este cumpliendo con aspectos y objetivos en el desarrollo de nuevos convenios que se puedan adquirir en un futuro no muy lejano, llevando a más interrogantes y puntos de vista de futuras investigaciones.

Referencias bibliográficas

- Acosta, N. (2018). *Análisis de la evolución de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por parte de Colombia, durante el período comprendido entre los años 2005 y 2018*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
- AFIP. (2018). *Métodos para evitar la doble imposición internacional*. Buenos Aires: AFIP.
- Alfaro, N., & Salgado, V. (2013). *La doble tributación internacional y su relación con los tratados de libre comercio*. Obtenido de <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/111514>
- Arango, J., & Castrillón, J. (2012). *Doble Tributación Internacional : Análisis de los convenios con España, Chile y la Decisión 578 de la CAN*. Bogotá: Universidad de Medellín.
- Atchabahian, A. (2003). *Tratado de tributación. Análisis*. Obtenido de [https://biblio.uade.edu.ar/client/es_ES/biblioteca/search/detailnonmodal/ent:\\$002f\\$002fSD_ILS\\$002f0\\$002fSD_ILS:263437/ada?qu=DERECHO+PENAL&ic=true&ps=300](https://biblio.uade.edu.ar/client/es_ES/biblioteca/search/detailnonmodal/ent:$002f$002fSD_ILS$002f0$002fSD_ILS:263437/ada?qu=DERECHO+PENAL&ic=true&ps=300)
- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política*. Obtenido de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991_pr002.html#93
- Boletín Oficial del Estado. (1997). *Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*. Madrid.
- Borderas, E., & Moles, P. (2008). *Derecho tributario internacional*. Barcelona: El Fisco.
- Cabrera, O. (2018). Principales cambios del Modelo de Convenio sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE versión 2017. *Revista de Impuestos*(207), 117-130.
- Cabrera, O. (julio de 2019). Análisis de los principales aspectos del Convenio para Evitar Doble Imposición suscrito entre Colombia y Japón. *Revista de Derecho Fiscal*, 15, 59-91.
- Calderón, J. (1995). *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill: Madrid.
- Castañeda Claudia Marcela, 2018. Efectos de los convenios para evitar la doble imposición tributaria internacional c.d.i en Colombia análisis del año 2014 al 2017 <https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/18498/EFFECTOS%20DE%20LOS%20CONVENIOS.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- CEPAL. (2019). *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe*. Obtenido de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf
- Contreras José Antonio. Dirección Estratégica. Universidad Autónoma del Estado De México. Facultad de Contaduría y Administración
- Corte Constitucional de Colombia. (2003). *C-485*.
- Corral, A. (2015). *¿Qué es el análisis documental?* Obtenido de <https://archivisticafacil.com/2015/03/02/que-es-el-analisis-documental/>
- Correa, D. (2016). *Los tratados de tributación internacional*. Obtenido de <https://dernegocios.uexternado.edu.co/wp-content/uploads/sites/2/2016/04/LOS-TRATADOS-DE-TRIBUTACION%CC%81N-INTERNACIONAL.pdf>
- Cruz, J. (2018). *Beneficios empresariales: ¿nueva interpretación?* Obtenido de <https://veritasonline.com.mx/beneficios-empresariales-nueva-interpretacion/#:~:text=El%20t%C3%A9rmino%20E2%80%9Cbeneficios%20empresariales%20E2%80%9D%20en,para%20evitar%20la%20doble%20tributaci%C3%B3n.>
- Clemente, L. (2017). *Doble imposición internacional y su relación con la reinversión de utilidades en las empresas aéreas del Perú 2015*. Obtenido de http://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/UCV/17582/Clemente_CLC.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Datos Macro. (2018). *PIB per cápita de Colombia*. Obtenido de <https://datosmacro.expansion.com/>
- Decisión 578. (2004). *Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal*.
- DIAN. (2002). *Concepto Número 27519*.
- Duque, L. (2009). Métodos para eliminar la doble imposición internacional en Colombia. *Universidad Externado de Colombia*, 70-96.
- El Congreso de la República. (2006). *Ley 1082*.
- Estatuto Tributario. (1989). *Impuesto sobre la renta y complementarios*. Bogotá.
- Embajada de Japón. (2019). *Datos financieros*. Obtenido de <https://www.colombia.emb-japan.go.jp/ESP/consular/temporal.htm>
- EY Building a Better Working World. (28 de enero de 2019). *Colombia y Japón subscriben Convenio para Evitar la Doble Imposición*. Obtenido de EY Building a Better Working

- World: <https://eycolombia.ey.com/2019/01/28/colombia-y-japon-subscriben-convenio-para-evitar-la-doble-imposicion/>
- Figuroa, H. (2017). *¿Tratados tributarios para evitar la sobre imposición internacional o para transferir recursos de países en desarrollo a países desarrollados?* Obtenido de <https://www.vocesenelfenix.com/content/%C2%BFtratados-tributarios-para-evitar-la-doble-imposici%C3%B3n-internacional-o-para-transferir-recurs>
- Fondo Monetario Internacional. (2019). *Documento de política del FMI. Tributación internacional de las empresasd*. Obtenido de <file:///C:/Users/Invitado1/Downloads/PPSA2019007.pdf>
- Gómez, A., & Romero, G. (2017). *Aspectos generales de modelos doble tributación y efectos de su aplicación en Colombia*. Obtenido de <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/2892/Aspectos%20Generales%20de%20Modelos%20Doble%20Tributaci%C3%B3n%20y%20Efectos%20de%20su%20Aplicaci%C3%B3n%20en%20Colombia.pdf?sequence=1&isAllowed=>
- García Reyes L. & Briceño Pinilla B., 2018. Análisis del impuesto sobre la renta en el convenio suscrito entre Colombia y Chile. Universidad Jorge Tadeo Lozano facultad de ciencias económicas y administrativas especialización en administración y auditoría tributaria Bogotá D.C
- Granados, A. (2017). *Los convenios para evitar la doble imposición en Colombia: aspectos generales sobre la tributación de los beneficios empresariales*. Obtenido de http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista77/art12/Revista77_art12.pdf
- Gómez, J. (2016). *Tributación en América Latina*. Obtenido de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/2478/S2006340_es.pdf?sequen
- Gutierrez, J. (2019). *Convenios de doble imposición: métodos para evitar y eliminar la doble imposición*. Obtenido de <https://actualicese.com/convenios-de-doble-tributacion-metodos-para-evitar-y-eliminar-la-doble-imposicion/>
- Henao, C., & Rodríguez, E. (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*. Obtenido de <http://ridum.umanizales.edu.co:8080/xmlui/bitstream/handle/6789/3535/20181210%20Doble%20tributaci%C3%B3n%20internacional.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Herrán , C. (2000). *La Doble Tributación Internacional, Principios y Realidades de los Convenios*. Bogotá: Universidad Javeriana.
- Instrumento de Ratificación del Convenio de Alemania con España. (2011). *Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*. Madrid .
- Lozada, V. (2015). *Doble imposición*. Obtenido de <https://repositorio.uca.edu.ar/handle/123456789/2382>
- Mallorqui, M. (2018). *La doble imposición internacional: el MC OCDE y análisis comparativo del mismo con los convenios firmados por España con sus países limítrofes*. Obtenido de https://biblioteca.unirioja.es/tfe_e/TFE004140.pdf
- Martínez, L. (2016). *Convenios para evitar la doble imposición orientados a los incentivos fiscales y tributarios en Colombia*. Obtenido de <https://repositorio.unillanos.edu.co/bitstream/001/575/1/Beneficios%20en%20los%20Convenios%20para%20Evitar%20la%20Doble%20Imposici%3%b3n%20Orientados%20a%20los%20Incentivos%20Fiscales%20y%20Tributarios%20en%20Colombia.pdf>
- Mendoza, D. (2016). *La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva*. Obtenido de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1870465417300168>
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2010). *Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*. Obtenido de https://drive.google.com/file/d/1iu_4ysd4y-ozdsrrLK6rt4YwfRpcTe3N/view
- Moreno, G. (2019). *Desarrollo del marco conceptual de la obligación tributaria y antecedentes en el Derecho colombiano*. Obtenido de <https://repository.udca.edu.co/bitstream/11158/1364/1/DESARROLLO%20DEL%20MARCO%20CONCEPTUAL%20DE%20LA%20OBLIGACION%20TRIBUTARIA%20DE%20GUSTAVO%20MORENO%29.pdf>
- Obando , E. (2018). *Los convenios para evitar la doble imposición como un mecanismo eficaz para atraer la inversión extranjera directa y favorecer el intercambio comercial, Ecuador período de análisis 2010 al 2015*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.

Ocampo, C. (2009). *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*.

Obtenido de <https://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>

OCDE (Centro de desarrollo), CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) y CAF (Corporación Andina de Fomento, 2018. *Perspectivas económicas de América Latina 2018 REPENSANDO LAS INSTITUCIONES PARA EL DESARROLLO*

Orellana, M., Gutiérrez, N., & Feijoo, E. (2019). *La convención de doble tributación en la recaudación de la admistración tributaria del Ecuador*. Obtenido de

<https://www.revistaespacios.com/a19v40n38/a19v40n38p10.pdf>

Pachón, A. (2015). *El treaty shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia*. Obtenido de

<file:///C:/Users/Invitado1/Downloads/2746-Texto%20del%20art%C3%ADculo-9200-1-10-20110318.pdf>

Paredes, X. (2011). *La doble tributación en el Ecuador, revisión de principios y realidades de los convenios de doble imposición*. Obtenido de

<http://repositorio.iaen.edu.ec/handle/24000/2606>

Plazas , M. (2006). *Estudios de Derecho Tributario Internacional, Los convenios de doble imposición, “Métodos para eliminar la doble imposición Internacional”*. Bogotá: Legis.

Pedroza, J. (2015). *El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: los convenios de doble imposición. Diferencias y semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y comunidad Andina*.

Obtenido de

<https://mail.google.com/mail/u/0/?tab=rm1#inbox/FMfcgxwHMZPhRJHIJGCGfmdZKGhkPlg?projector=1>

Perdernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*.

Obtenido de https://nanopdf.com/download/analisis-de-la-doble-tributacion-internacional_pdf

Presidente de la República . (1999). *Decreto 1268*.

Portafolio. (30 de Julio de 2018). Colombia y Japón sellan el acuerdo de doble tributación.

Portafolio .

Quiñones , N. (2012). Colombia Report. En e. Lang, *The Impact of the oecd and un Model*

Conventions on Bilateral Tax Treaties (págs. 113-134). Cambridge: Tax Law Series.

Ramírez, C. (2002). *Fundamentos de Administración*. Caldas: ECOE Ediciones

- República de Colombia. (2018). *Convenio entre la República de Colombia y Japón para la eliminación de la doble tributación*. Bogotá: República de Colombia.
- Romero , J. (2008). Colombia y el nuevo desafío que traen los CDI,. *Revista Impuestos*, 16, 31-42.
- Sanz M., 2019. Acuerdo de diálogo político y cooperación entre la comunidad europea y sus estados miembros, por una parte, y las repúblicas de costa rica, el salvador, guatemala, honduras, nicaragua y panamá, por otra parte.
- Sánchez, L. (2018). *Colombia y Japón subscriben convenio para evitar doble imposicion*. Obtenido de <https://eycolombia.ey.com/2019/01/28/colombia-y-japon-subscriben-convenio-para-evitar-la-doble-imposicion/>
- Soria Páez María Gabriela, 2014. Derecho tributario internacional y sus alternativas para eliminar o evitar parcialmente la doble imposición fiscal
- Terapuez, E., y Botero, J. J. (2007). Algunos aportes de los neoclásicos a la teoría del emprendedor. *Cuadernos de Administración*, 39-63.
- Vallejo, J., & Gutierrez, M. (2013). *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes* . Obtenido de file:///Users/sairandrydevy/Downloads/INT-2254_losconvenios_es.pdf
- Vallejo , J., & Gutiérrez , M. (2002). Los convenios para evitar la Doble Imposición análisis de sus ventajas e inconvenientes. *Documentos*, 1-66.

Anexo 1

Matriz de análisis del convenio de doble imposición entre Colombia y Japón

Convenio de doble imposición	Modelo OCDE	Modelo ONU	Modelo Andino	CDI Colombia – Japón	Efectos tributarios
Personas comprendidas	Aplica para residentes de ambos países	Se aplica a personas residentes de los estados contratantes	Aplica para personas de los países miembros de la Comunidad Andina.	Se aplica residentes Colombianos y Japoneses	El establecimiento de convenios de doble imposición entre estados con el fin de disminuir y evitar la tributación doble en el caso en que las empresas tenga operación con más de un país se ha incrementado por ello es importante realizar y establecer los artículos que determinaran que condiciones y bajo que acuerdos se verán beneficiadas las partes, se debe tener en cuenta que el acuerdo busca beneficiar tanto al residente como la fuente, por ello se establece como se realizara la tributación
Impuestos comprendidos.	impuestos sobre la renta y el capital establecidos en nombre de un Estado contratante	aplicará a los impuestos sobre la renta y el capital establecidos en nombre de un Estado contratante	N/A	El presente Convenio se aplicará a los impuestos sobre la renta exigibles en nombre de un Estado Contratante, independientemente de la forma en que se recauden.	
Definiciones generales	Se definen aspectos y términos generales	Se definen aspectos y términos generales	Se definen aspectos y términos generales	Se definen aspectos y términos generales	
Residente	Define la determinación de las características de quien será considerado residente	Define la determinación de las características de quien será considerado residente	N/A	Define la determinación de las características de quien será considerado residente	
Establecimiento permanente	Se establecen las características que debe cumplir la empresa y donde está establecida	Se establecen las características que debe cumplir la empresa y donde está establecida	N/A	Se establecen las características que debe cumplir la empresa y donde está establecida	

Rentas inmobiliarias.	Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la propiedad inmobiliaria (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales)	Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la propiedad inmobiliaria (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales)	Serán gravables únicamente en el país donde estén situados los bienes inmobiliarios. Se establecen a la fuente	Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la propiedad inmobiliaria (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) Se establecen a la fuente	y bajo qué características se podrán gravar los bienes y que país quedara a cargo de estos beneficios o funciones. Se debe tener en cuenta que el fin de estos convenios es generar un crecimiento económico, a través del comercio mundial, de tal manera que se genere estabilidad financiera para los estados pertenecientes al convenio.
Beneficios empresariales	Estos beneficios serán impuestos en el país donde está la empresa y la imposición se dará en el país residente o en la fuente dependiendo del lugar donde se realice la actividad.	Los beneficios de una empresa se imponen en el país en que se encuentra la empresa.	Los beneficios empresariales podrán ser gravados en el país donde se efectuó la actividad.	Los beneficios de una empresa podrán tener imposición en el estado contratante o en caso de que sus beneficios no sean obtenidos gracias al país contratante, la imposición la realizara el otro país contratante.	Igualmente se promueve la inversión extranjera en países que cuenten con condiciones de comercio que brinde estabilidad a las empresas. De esta manera los convenios permiten disminuir la evasión fiscal.
Navegación marítima, por aguas interiores y aérea	Se establece de manera proporcional a las utilidades	Se establecen en el país donde está establecida la sede principal de la empresa.	La tributación solo se podrá realizar en el lugar donde se encontraba el domicilio de la empresa.	Las utilidades solo se someterán a imposición por el estado contratante. Las empresas colombianas estarán exentas de impuestos en Japón a personas locales.	
Empresas asociadas	Se da a empresas con establecimiento permanente. En el país fuente.	Se da a empresas con establecimiento permanente, se realizan ajustes para	Se podrá realizar la imposición debido a que pueden ser ingresadas a las	Se tendrá que tener en cuenta el convenio entre las empresas, en caso de no cumplir las utilidades	

		dobles tributación. En el país fuente.	rentas de las empresas. Se aplica al país fuente.	se podrán someter a imposición.	Respecto a los efectos tributarios se debe tener en cuenta que con el modelo OCDE aunque busca beneficiar las dos partes, en muchos de los artículos las rentas se gravan al país de fuente en vez del país de residencia, por lo que el recaudo de impuestos quedaría restringido para este.
Dividendos	El beneficiario debe ser residente y son compartidos entre el residente y fuente.	Se dan por medio de negociaciones entre los estados. En este caso no se establece límites máximos o mínimos.	Para que los dividendos sean gravables se debe tener en cuenta que esto solo se podrá hacer en el país de domicilio y distribución de la empresa.	La imposición de los dividendos se podrá dar a imposición al otro estado contratante.	En el establecimiento de convenios, el país fuente tiene un nivel de afectación respecto al recaudo de impuestos cuando se determine un establecimiento permanente por parte del residente extranjero, en caso de que no se establezca el establecimiento permanente por parte del residente
Intereses	Son impuestos por el estado del residente, pero tienen un límite en la fuente.	Los intereses son determinados por negociaciones entre los estados.	Los rendimientos financieros serán gravables donde se haya realizado el pago. Por lo tanto, respeta el criterio de la fuente.	Se tendrá en cuenta la legislación del estado contratante, ya que de esto dependerá el límite de interés.	
Regalías	Se tienen en cuenta las disposiciones del convenio, que se imponen por el estado contratante. Se respeta el criterio del residente.	Las regalías son para un beneficiario residente, impuestas por el país residente.	En este caso solo se podrán gravar las regalías en el país donde se ubicó la empresa. Así mismo respeta el criterio del residente.	Se tendrá en cuenta la legislación, de allí dependerá la imposición a las regalías por parte de la empresa contratante.	
Ganancias del capital	Los residentes del estado contratante se pueden obtener por	El país de origen grava las ganancias derivadas de bienes inmuebles, acciones y	Si el bien se obtuvo por enajenación no será gravable,	La imposición de ganancias de un residente de estado contratante se podrá	

	enajenación de propiedad inmobiliaria.	fidecomisos, las cuales pueden ser en el país residente o en la fuente.	únicamente lo será en el país donde se realizó la venta.	someter en el otro estado contratante.	extranjero el cobro de impuestos quedara a cargo del país residente por lo cual el país fuente no recibirá ningún beneficio tributario.
Renta del trabajo independiente	Suprimido	Se podrá establecer en el país de origen o de residencia, dependiendo del tiempo de servicio de la empresa en el país residente.	Las rentas en este caso serán gravables únicamente en el país donde se prestó el servicio.	Solo podrá hacer la imposición dependiendo de la residencia y del tiempo de estadía del receptor en el estado contratante.	
Renta del trabajo dependiente	Los ingresos serán determinados por el país de residencia, donde es ejercida la labor.	Los ingresos serán determinados por el país de residencia, donde es ejercida la labor.		Los honorarios si podrán ser impuestos en el otro estado contratante.	
Remuneraciones en calidad de consejero	Dependerán del país residente.	Dependerán del país residente.	Serán gravables en el lugar donde brindado el servicio.	N/A	
Artistas y deportistas	Serán impuestos por el país residente.	Serán impuestos por el país residente.	Los beneficios obtenidos serán gravables en el país residente.	Las rentas podrán ser sometidas a imposición si es residente de un estado contratante.	
Pensiones	Se establece que todas las remuneraciones, dependerán del estado contratante, es decir del país residente.	Son gravables en el país de residencia, teniendo en cuenta que los pagos por seguridad social dependen del país origen.	Este será gravable en el país donde se encuentre la parte productora de la empresa.	Solo podrán ser objeto de imposición por el estado contratante.	

Funciones publicas	Se establece que los sueldos y salarios, o demás remuneraciones, serán asumidas por el estado contratante.	Los sueldos y salarios serán asumidas por el estado al que se le prestan los servicios, teniendo en cuenta si es o no residente.	N/A	Solo se dará imposición si la persona es residente en el otro estado contratante.
Estudiantes	No serán gravados si proceden de la misma fuente.	No serán gravados si proceden de la misma fuente.	N/A	No se podrá realizar imposición si los pagos son de fuentes externas al estado contratante.
Socios Comanditarios	N/A	N/A	N/A	Se podrá realizar imposición teniendo en cuenta las leyes del otro estado contratante.
Otras rentas	Serán asumidas por el estado residente.	Serán asumidas por el estado que recibe los servicios.	N/A	Dependiendo del origen las rentas podrán ser objeto de imposición en el estado contratante.
Patrimonio o tributación del capital	La propiedad podrá someterse a imposición teniendo en cuenta si es o no residente en el estado contratante.	La propiedad podrá someterse a imposición teniendo en cuenta si es o no residente en el estado contratante.	Sera gravable en el territorio donde se encuentren los bienes.	N/A
Eliminación de la doble tributación	Se establecen dos alternativas, las cuales son método de exención y método del crédito.	Se establecen dos alternativas, las cuales son método de exención y método del crédito.		“Cuando un residente de Colombia obtenga rentas que, de conformidad con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en Japón,

Colombia deberá permitir un descuento ("deduction") del impuesto colombiano de ese residente"

No discriminación	Se tendrá igual tributación a residentes y no residentes.	Se tendrá igual tributación a residentes y no residentes.	N/A	La tributación se podrá realizar a personas no residentes teniendo en cuenta ciertas condiciones. Así mismo se deben respetar los mismos rangos de tributación de las empresas de la misma área.
Procedimiento de acuerdo mutuo o amistoso	Se tendrán protocolos por los que los estados del convenio podrán plantear con las secciones no conformes con el fin de llegar a un mutuo acuerdo.	Se establecen dos protocolos por los cuales se define que ante inconformidades con la tributación se tiene el mutuo acuerdo o el arbitraje.	N/A	Se tendrán protocolos por los que los estados del convenio podrán plantear con las secciones no conformes con el fin de llegar a un mutuo acuerdo.
Intercambio de información	Se debe establecer un sistema de intercambio de información que solo sea de manejo de los estados firmantes.	Se debe establecer un sistema de intercambio de información que solo sea de manejo de los estados firmantes.	Se debe establecer un sistema de intercambio de información que solo sea de manejo de los estados firmantes.	Se debe establecer un sistema de intercambio de información que solo sea de manejo de los estados firmantes.

Asistente de recaudación	Por este medio se permite que los estados brinden asistencia para la recaudación acorde a la legislación.	N/A	Permite que la recaudación sea de manera mutua.	Por este medio se permite que los estados brinden asistencia para la recaudación acorde a la legislación.
Excepción de aplicación de convenio	Se facilitan acuerdos especiales, de acuerdo a privilegios fiscales para diplomáticos.	Se facilitan acuerdos especiales, de acuerdo a privilegios fiscales para diplomáticos.	N/A	Se facilitan acuerdos especiales, de acuerdo a privilegios fiscales para diplomáticos.
Entrada en vigor	Se ejecutará de acuerdo a la legislación de cada estado firmante.	Se ejecutará de acuerdo a la legislación de cada estado firmante.	Se ejecutará de acuerdo a la legislación de cada estado firmante.	Se ejecutará de acuerdo a la legislación de cada estado firmante.
Renta mundial	El criterio de renta mundial, se establece por el cual el estado grava los ingresos, esto dependerá del concepto de cada país ya que se define nacionalidad, domicilio o residencia, pero se considera renta mundial debido a que la renta y originara y tributará en sin importar el lugar donde se origine.	El criterio de renta mundial, se establece por el cual el estado grava los ingresos, esto dependerá del concepto de cada país ya que se define nacionalidad, domicilio o residencia, pero se considera renta mundial debido a que la renta y originara y tributará en sin importar el lugar donde se origine.	El criterio de renta mundial, se establece por el cual el estado grava los ingresos, esto dependerá del concepto de cada país ya que se define nacionalidad, domicilio o residencia, pero se considera renta mundial debido a que la renta y originara y tributará en sin	En el caso de Colombia, respecto a las rentas también se define de manera constitucional, según el artículo 95 numeral 9 define “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”, por lo tanto, en este caso el principio territorial del país fuente grava rentas teniendo en cuenta los beneficios que se obtuvieron con el

importar el lugar
donde se origine.

aprovechamiento de su
territorio, con el fin de
invertir en el sector
social y económico.
