

# Métodos para eliminar la doble imposición internacional en Colombia

LINA DUQUE ROMERO\*

## Introducción

A partir de la década de los años ochenta se iniciaron en algunos de los países de América Latina procesos de apertura económica e integración de los mercados, esto a raíz del fenómeno de la globalización. Lo anterior, puso de presente la falta de homogeneidad legislativa internacional en materia tributaria, es decir, la realidad de que cada Estado determine independientemente y en uso de su poder tributario, la manera como deben ser gravadas las diferentes operaciones realizadas por los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Un excesivo gravamen de determinadas rentas, aun siendo algo justificable en virtud de la soberanía de los Estados, puede: (i) incidir gravemente sobre la producción y el intercambio comercial, (ii) quebrar los incentivos fiscales y lejos de suponer un aumento en los ingresos de cada país, (iii) impulsa la resistencia del contribuyente frente a la Administración tributaria y (iv) llevar a la evasión fiscal.

En este contexto surge el fenómeno de la doble imposición internacional en el cual

dos Estados diferentes ejercen su soberanía fiscal sujetando un mismo presupuesto de hecho a impuestos similares, en un mismo momento o periodo impositivo.

Lo importante para anotar dentro de esta definición es que la yuxtaposición de impuestos similares o análogos por parte de dos poderes tributarios diferentes, y de manera independiente, genera una carga fiscal notoriamente mayor a la que hubiere tenido que soportar el contribuyente de haber sido gravado por uno solo de estos entes impositores.

La doble imposición internacional puede ser *jurídica*, en virtud de la cual los ordenamientos jurídicos de los distintos Estados asumen posturas disímiles respecto de la sujeción impositiva de operaciones susceptibles de gravamen, confluyendo lo que algunos autores denominan “cuádruple regla de identidad”<sup>1</sup>, esto es, identidad objetiva: impuestos similares; identidad material: misma renta; identidad temporal: idéntico periodo impositivo, e identidad subjetiva: mismo contribuyente. En términos generales, hace alusión a la concurrencia de impuestos similares a una misma renta o patrimonio, en un mismo momento impositivo y sobre

\* Abogada Universidad Externado de Colombia. Especialización en derecho comercial (en curso). UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA Carrera 1 n.º 12-66, Bogotá Colombia.

<sup>1</sup> José M. Calderón Carrero. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., p. 96.

todo recayendo en un mismo contribuyente o sujeto pasivo.

Además de esta figura de doble imposición jurídica, la doctrina contempla la doble imposición *económica*, en la cual se hace referencia de manera específica a la capacidad económica que se concibe del hecho generador. Es decir, aquí se grava una misma renta, patrimonio, ingreso o capital en Estados diferentes, sin poner de presente una unidad de sujeto pasivo; de manera que el doble gravamen recae, ya no sobre un mismo contribuyente sino sobre una misma materia denotándose una ausencia de identidad subjetiva. Es importante tener en cuenta que doctrinariamente no se ha acogido de manera general esta distinción entre la doble imposición jurídica y la económica.

En todo caso, es de reconocimiento público la necesidad de propender a evitar la doble tributación internacional de la renta y del patrimonio, la cual ha sido señalada reiteradamente como una barrera al incremento de las relaciones económicas internacionales, tanto en lo que se refiere al intercambio comercial como a la movilización de los factores de producción entre países. La doble tributación es perjudicial para el desarrollo del intercambio de bienes y servicios y el movimiento de capitales, tecnología y personas, al generar una mayor carga tributaria, cuya magnitud puede constituir un desestímulo a la expansión de esas operaciones entre los distintos países.

La búsqueda de una armonización de los sistemas tributarios de los diferentes Estados y de una integración económica sólida y efectiva debe ser propósito cardinal de los gobiernos mundiales y concretamente de

aquellos países que como el nuestro requieren impulso en sus relaciones comerciales con otros, e incentivo de la inversión extranjera en beneficio de su desarrollo económico y social. Bajo este entendido, los Estados establecen en su legislación interna diferentes reglas o instrumentos de carácter técnico tributario erigidos por la técnica fiscal.

Algunos de estos métodos para eliminar la doble imposición son modelos teóricos, en tanto otros son dados por la práctica de los Estados, los cuales, con el objeto de eliminar la doble imposición, acogen uno o varios de estos métodos técnicos que permiten cumplir la finalidad al depurar la renta; de esta manera los métodos para eliminar la doble imposición atienden a un procedimiento de depuración de renta.

A continuación se presentan algunos de los métodos que se contemplan entorno al tema en cuestión: el método de la imputación o crédito fiscal en el que se sustrae del total de la renta del contribuyente, los ingresos obtenidos y gravados en el extranjero; el de la exención, en virtud del cual se exonera de imposición nacional la renta de fuente extranjera, de manera que dicha renta no será tenida en cuenta a la hora de imponerse un gravamen por parte del país del que el contribuyente es residente; y el método de la deducción, que consiste en el descuento como gasto en base imponible de los impuestos pagados por rentas extranjeras<sup>2</sup>, son considerados los más representativos y de utilización generalizada; sin embargo, doctrinariamente existen algunos otros métodos un tanto más específicos y menos difundidos.

Este escrito tiene un carácter de especificidad con relación al tratamiento de la doble

<sup>2</sup> Fuster Gómez, Mercedes, Ob. Cit., p. 33.

imposición en Colombia, de tal forma que se analizará la incidencia de los diferentes métodos para eliminar la doble tributación internacional, determinados doctrinariamente en el contexto colombiano, a partir del examen de la normatividad interna correspondiente a la materia, el derecho comunitario acogido y, principalmente, los convenios de doble imposición que ha celebrado nuestro país con otros Estados.

Debemos mencionar que, en contravía con los conceptos de una economía globalizada y el impulso de la inversión de capital en nuestro país, Colombia ofrece pocos instrumentos jurídicos que permitan evitar la configuración de la doble imposición en las rentas generadas por los inversionistas extranjeros en nuestro país y por los inversionistas colombianos en otros territorios. Entonces, se buscará establecer la necesidad de conciliar los sistemas tributarios de los diferentes países, y se procurará manifestar la importancia de implementar un método efectivo e idóneo para la eliminación de la doble tributación en el contexto concreto colombiano, afín a las exigencias de las negociaciones y operaciones internacionales.

### **I. Métodos para eliminar la doble imposición en el ordenamiento interno colombiano. *Análisis Estatuto Tributario***

Colombia contempla el criterio de renta mundial a la hora de calcular el gravamen

que impone a sus nacionales, esto es, los colombianos estaremos obligados a tributar por nuestra renta nacional y por la extranjera<sup>3</sup>. Lo anterior opera en razón de lo dispuesto en el artículo 9.º del Estatuto Tributario; idéntico tratamiento se predica de las sociedades y entidades nacionales (art. 12 E. T.).

Sin embargo, en consideración a la doble imposición que se puede producir por la aplicación de este criterio, en el entendido en que las rentas producidas en el exterior que están sometidas al impuesto sobre la renta en nuestro país son simultáneamente gravadas en el país de origen, nuestra legislación fiscal contempla, al igual que muchos países en el mundo, el método de la imputación o *Tax Credit*, permitiéndole al contribuyente descontar del impuesto que soportará en Colombia el efectivamente pagado en el país de la fuente de la riqueza, con ciertos límites que veremos mas adelante. Este método ha sido implementado de manera unilateral en Colombia, a través del artículo 254 del Estatuto Tributario. Disposición que nos encargaremos de analizar.

#### ***Artículo 254 del Estatuto Tributario***

El artículo 254 del Estatuto Tributario colombiano establece el tratamiento para los contribuyentes nacionales que perciban rentas de fuente extranjera, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen. De igual manera, en el inciso 2 de este artículo se dispone el método que se utilizará en el caso

<sup>3</sup> Recordando el capítulo anterior, los artículos 24 y 25 del Estatuto Tributario establecen los ingresos de fuente nacional y los que no lo son. En su enunciado general que considera como ingresos de fuente nacional aquellos que han sido producto de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro del territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio.

También son de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.

de que estemos en el contexto de dividendos o participaciones recibidos de sociedades domiciliadas en el exterior.

Orlando Corredor afirma que la norma transcrita contiene dos partes: por un lado, la disposición va dirigida a todo aquel que haya pagado impuestos en el exterior, y por otro, estaría dirigida a los inversionistas nacionales colombianos que posean acciones o aportes en sociedades extranjeras<sup>4</sup>.

Tomando en consideración la primera parte del artículo en comento, podría decirse que este artículo se encuentra circunscrito al marco nacional, es decir, solo tendría efectos para los contribuyentes nacionales colombianos, desconociéndose para las personas naturales extranjeras la facultad de detraer del impuesto colombiano el efectivamente pagado en el exterior. Este primer inciso, y específicamente en lo atinente al tratamiento diferencial entre nacionales colombianos y extranjeros, ha sido objeto de innumerables críticas por cuanto se considera, la norma podría llegar a desconocer la igualdad y equidad tributaria que se debe predicar de todos y cada uno de los contribuyentes al sistema; así mismo, para algunos, la disposición vulneraría el artículo 100 de la Carta política que otorga facultades a los extranjeros para gozar de los mismos derechos civiles concedidos a los colombianos<sup>5</sup>.

En la jurisprudencia colombiana destacamos el pronunciamiento que al respecto tuvo la Corte Constitucional, bajo la referencia C-485 del 04 de mayo del año 2000, con ponencia de José Gregorio Hernández, en la cual, ante la demanda de inconstitucionalidad del primer inciso del artículo 254 del mencionado ordenamiento fiscal, por la supuesta vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria, emite un pronunciamiento en el que expresa que el Congreso tiene señalada la competencia para establecer impuestos, tasas y contribuciones, y además goza de plenas facultades para delimitar la cobertura personal y material de las normas que los contemplan. De tal manera que el Estado colombiano es libre de prever condiciones tributarias especiales destinadas a sus nacionales y, así mismo, los otros Estados pueden plasmarlas en favor de los suyos.

Es importante tener en cuenta que de acuerdo con las estipulaciones fiscales contempladas por el Derecho Internacional, corresponde al país de origen de los contribuyentes asegurarse de implementar los mecanismos necesarios para evitar que éstos incurran en una doble tributación. Lo anterior se logra a través de la suscripción de convenios con otros estados, de los que resulten tratamientos especiales.

4 Corredor Alejo, Orlando, *El impuesto de Renta en Colombia*, Centro Interamericano Juridico-financiero, 3.ª ed., 2007, p. 451.

5 Al respecto, la Sociedad de responsabilidad limitada colombiana, KPMG Ltda. emite un pronunciamiento el 31 de enero de 2007 en el cual, ante la consulta de un ciudadano sobre la posibilidad de una persona natural extranjera, con más de 5 años de residencia en Colombia, de solicitar en su declaración de renta el descuento tributario por impuestos pagados en el exterior, responde de la siguiente manera: "(...) El descuento tributario por impuestos pagados en el exterior está previsto sólo para contribuyentes nacionales. De acuerdo con esto, las personas naturales extranjeras sin nacionalidad colombiana no tienen derecho al descuento tributario por impuestos pagados en el exterior, por tanto, salvo que una persona natural extranjera obtenga la nacionalidad colombiana, no podrá solicitar en su declaración de renta el descuento tributario por impuestos pagados en el exterior, sobre ingresos de fuente extranjera que deba declarar en el país". [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com)

Por otro lado, este primer inciso claramente establece una limitante al descuento o crédito fiscal que otorga sobre los impuestos pagados en el exterior. En primer lugar, en razón a que debe tratarse de una suma efectivamente pagada en el extranjero, y en segundo lugar, el beneficio no puede ser superior al impuesto que el contribuyente pagaría de haberse generado las rentas en nuestro país. Lo anterior, a fin de proteger la tributación de la renta nacional.

En palabras de Juan José Zornoza y Gabriel Muñoz:

*“La efectiva carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes nacionales que obtengan rentas en el extranjero estará determinada por el tipo de gravamen más alto, el colombiano o el del país de la fuente, porque si este tiene una tarifa inferior a la fijada en Colombia para este tipo de renta, nuestra nación gravará la diferencia; y, si es superior la tarifa a la que se somete en el país de la fuente, en Colombia no se generará gravamen por esa renta, pero tampoco se podrá descontar el exceso de la tarifa existente”<sup>6</sup>.*

Nos lleva esto a pensar que el método utilizado por el ordenamiento colombiano en ciertos eventos (cuando el impuesto por pagar en el exterior es menor al que corresponde pagar en Colombia) estaría reduciendo mas no eliminando la doble imposición, habida cuenta de que el descuento no impide el surgimiento del impuesto en Colombia y por tanto el contribuyente quedará obligado

a pagar el impuesto extranjero y además el nacional.

De tal suerte que si una persona obtiene rentas en el exterior por un valor de \$1000 y en Colombia se le aplica el 34% como tarifa para gravar este ingreso, el contribuyente deberá pagar aquí \$340. Si la tarifa en el exterior es menor, supongamos que el 30%, el contribuyente soportará un gravamen de \$300 en el país de la fuente. Así las cosas, el sujeto pasivo de la obligación tributaria habrá pagado impuesto en el exterior por \$300 y en Colombia, después de la aplicación del método de la imputación, por \$40 y por tanto no se habrá eliminado sino reducido la doble imposición internacional.

En lo relativo al segundo inciso del artículo en comento analizamos que lo pretendido por el legislador es favorecer las inversiones realizadas por las sociedades colombianas, desgravando los dividendos provenientes de las sociedades ubicadas en el exterior.

Así, se otorga al contribuyente nacionallo que podría llamarse un doble descuento: en primer lugar, el equivalente de la multiplicación del monto de los dividendos o participaciones y la tarifa a la que estos se hayan sometido en el país en el que se generen (Estado de la fuente) y, en segundo, el descuento que se efectúa en ocasión al gravamen que eventualmente ha debido soportar el contribuyente en el país de la fuente, en este caso el descuento se incrementará en el monto de tal gravamen.

No obstante, la norma delimita el descuento otorgado señalando que este beneficio nunca podrá superar el impuesto que se ha-

6 AA. VV., *Curso de Derecho Fiscal*, t. 1, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, p. 177.

bría generado en Colombia por tales dividendos, ni las limitaciones generales contenidas en el artículo 259 del Estatuto Tributario<sup>7</sup>.

Vale anotar que para algunos doctrinantes estos parámetros se fijaban con la intención de evitar una fuga de inversiones de Colombia hacia países con los que existieran estos convenios de integración y que establecieran tipos impositivos mayores<sup>8</sup>.

Ahora bien, anteriormente se establecía como condición para la procedencia del descuento tributario la existencia de un acuerdo o convenio que, según lo examinado en el concepto n.º 031430 del 18 de abril de 2006 emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), debería entenderse dentro de aquellos que buscaban la integración en lo económico, pues era en este aspecto en el que tenía relevancia el equilibrio fiscal y la aplicación de figuras como el descuento de los impuestos pagados en el exterior; de tal manera que los acuerdos o convenios a los que hacía alusión el inciso 2 del artículo 254 del Estatuto Tributario eran aquellos que se suscribían con el fin único de procurar una cooperación entre estados, en los que se unificaran conceptos y criterios económicos que consolidaran un sistema integrado en este mismo campo.

Cabe anotar que con la modificación introducida al artículo 254 del Estatuto Tri-

butario, por el artículo 15 de la Ley 1111 de 2006 (Ley de reforma tributaria), se extiende el descuento tributario a todos los casos en los que se presenten las mismas características y limitaciones establecidas en la norma modificada, incluso en los eventos en que dichos casos se presenten en escenarios en los que no existan convenios o acuerdos internacionales. Es decir, hoy por hoy, para que proceda este descuento no se requiere que la sociedad de la cual se recibe el dividendo esté domiciliada en un país con el cual Colombia tenga suscrito un acuerdo o convenio de integración.

A pesar de ser la única herramienta unilateral con la que cuenta Colombia en su ordenamiento para contraponerse, aunque con un alcance bastante limitado a la configuración del doble gravamen, podríamos decir que esta norma se encuentra descontextualizada. El hecho de desconocer la posibilidad de descontar los impuestos pagados en el exterior cuando las inversiones son realizadas por personas naturales o jurídicas extranjeras y de limitar este descuento de tal manera que puede no eliminar del todo la doble imposición, ha hecho que nuestro país se vea en la necesidad de implementar medidas más amplias o con aplicación menos restringida, léase acuerdos bilaterales que vayan acorde con las necesidades de ambos Estados contratantes.

7 Artículo 259. Límite de los descuentos.

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

Parágrafo 1º. “El límite establecido en el inciso segundo del presente artículo, no será aplicable a las inversiones de que trata el artículo quinto (5.º) de la Ley 218 de 1995, ni a las rentas exentas”.

Parágrafo 2º. “Cuando los descuentos tributarios estén originados exclusivamente en certificados de reembolso tributario, la determinación del impuesto a cargo no podrá ser inferior al cincuenta por ciento (50%) del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva antes de cualquier descuento”.

8 AA.VV., *Curso de Derecho Fiscal...*, cit., p. 178.

En materia de exenciones para personas naturales y jurídicas extranjeras, nuestro Estatuto tributario contempla la norma que analizaremos a continuación.

### ***Artículo 233 del Estatuto Tributario***

La disposición hace alusión al régimen impositivo aplicable a los extranjeros en nuestro país y, más exactamente, nos lleva a contemplar una primacía de las disposiciones convencionales frente al derecho interno. En este sentido se han expedido, entre otros, los conceptos de la DIAN n.º 25417 de 1996 y 69040 de 1999.

La norma sugiere la aplicación, de las disposiciones contenidas en tratados y convenios internacionales que buscan la eliminación de la doble imposición internacional, celebrados por el gobierno colombiano, ratificados mediante ley por el Congreso de la República, e incorporados a nuestro ordenamiento interno según los requerimientos legales previstos para tal fin. Para la concesión de las exenciones y beneficios fiscales contenidos en los mencionados acuerdos es imperativo que los mismos se encuentren en plena vigencia.

En concordancia con lo anterior, reiteramos la posición de la Corte Constitucional en la sentencia C-485/00, analizada anteriormente, en el sentido en que Colombia, a través de su legislación, concede beneficios fiscales a sus nacionales, pero además indica a los otros Estados que no se contraponen a que éstos, mediante la suscripción de tratados internacionales, hagan lo mismo con los suyos.

Como ya hemos visto, los extranjeros residentes en Colombia están sujetos al impuesto de renta y ganancias ocasionales sobre

sus ingresos de fuente nacional. A partir del quinto año de residencia continua o discontinua sus ingresos y patrimonio de fuente extranjera estarán igualmente sujetos al impuesto de renta mundial.

El inciso segundo del artículo 233 del E.T., por su parte, nos expone una situación extraordinaria para los agentes diplomáticos y consulares acreditados en la debida forma por el gobierno de Colombia. Éstos, en virtud de tratados internacionales vigentes para Colombia, obtendrán un tratamiento especial; gozarán de las exenciones contempladas en las normas vigentes.

De conformidad con el Oficio n.º 042754 de 2007 emitido por la DIAN:

*“La Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas suscrita el 18 de abril de 1961, aprobada y adoptada en Colombia como legislación interna mediante la Ley 6 de 1972, dispone que los agentes diplomáticos y los miembros del personal administrativo y técnico de la misión que no sean nacionales del país receptor ni tengan residencia permanente en él, tienen exención de impuestos en los términos y condiciones consagradas en el artículo 34 en concordancia con el artículo 37 de la misma”* (las anteriores normas los exoneran de toda clase de impuestos y gravámenes personales, reales, nacionales, regionales o municipales).

Así mismo, en atención al Decreto 187 de 1975, aún vigente, los agentes diplomáticos y consulares cuyo único ingreso provenga del desempeño dentro del país de su cargo no estarán sometidos a las obligaciones propias del impuesto sobre la renta, a menos que tengan ingresos adicionales que se consideren

de fuente nacional por las normas tributarias de carácter general<sup>9</sup>.

### **Artículo 256 del Estatuto Tributario**

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

En concordancia con el artículo 12 del Estatuto Tributario colombiano, varias veces citado a lo largo de este documento, las sociedades y empresas nacionales serán gravadas por su renta mundial; situación ostensiblemente discordante a la de las empresas extranjeras no residentes en nuestro país, en tanto estas últimas tributarán únicamente por el enriquecimiento de fuente nacional.

De esta afirmación se colige la aplicación del artículo 256 del mismo compendio normativo, el cual, en términos de la Honorable Corte Constitucional en sentencia C-251 del 21 de abril de 1999 y con ponencia de Fabio Morón Díaz, “(...) *les permite descontar del impuesto un porcentaje equivalente a la proporción que dentro del respectivo año gravable representen los ingresos por transporte aéreo, marítimo y fluvial internacional dentro del total de ingresos obtenidos por la empresa, con el fin de aminorar los efectos de la tributación internacional a que son sometidas nuestras empresas en el extranjero sobre la porción de ingresos obtenida fuera de Colombia (...)*”.

De esta manera el legislador colombiano pretende evitar que el fenómeno de la doble imposición afecte esta actividad económica, cuando es realizada por personas jurídicas nacionales del mismo Estado.

En este orden de ideas, es importante determinar cuál es el Estado de las empresas extranjeras de transporte internacional que no se encuentren dentro de la categoría de residentes colombianos. El artículo 203 del Estatuto Tributario colombiano define como rentas mixtas las obtenidas por este tipo de empresas, cuando los servicios de transporte regularmente prestados no sólo se circunscriben al ámbito nacional sino que se conjugan entre territorios colombianos y extranjeros; además, establece la manera de determinar la renta líquida gravable en Colombia, que corresponderá a la parte del enriquecimiento que se origina dentro del territorio del país.

A este punto y haciendo alusión a los beneficios que nuestro ordenamiento establece en sus artículos 254 y 256 del Estatuto Tributario anteriormente citados, considero importante preguntarnos sobre la posibilidad de que concurren ambas normas en atención a un mismo sujeto, en este caso, a una empresa colombiana que preste el servicio de transporte aéreo o marítimo a nivel internacional, por tanto me permito responder negativamente en atención a lo dispuesto en la Ley 383 de 1997 artículo 23 con relación a los beneficios fiscales concurrentes, esto es, que un mismo hecho económico “no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente” so pena de ocasio-

<sup>9</sup> Herran Ocampo, Catalina, Tesis de grado, *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*, Bogotá, Pontificia Universidad Javeriana, 2000, p. 27.

narse para el contribuyente la pérdida del mayor beneficio.

Si tomamos las disposiciones analizadas anteriormente como beneficios fiscales, mal podrían éstas estar llamadas a concurrir.

## II. Métodos para eliminar la doble imposición en los modelos de convenio de doble imposición

El modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) se ha constituido como el más reconocido y utilizado no sólo por los países exportadores de capital y con gran desarrollo de su actividad económica, sino también por países que como el nuestro procuran una ampliación e impulso de sus economías, otorgando beneficios y facilidades en las inversiones extranjeras, a través de convenios con los primeros. En este modelo el tema de la eliminación de la doble tributación se define en sus artículos 23 A y B.

En el artículo 23 A 1, el modelo recoge el método de exención para todo tipo de renta, cuando establece que, según las disposiciones del convenio que se esté celebrando, un residente de uno de los Estados contratantes adquiera rentas o posea patrimonio que puedan someterse a imposición en otro Estado de la relación contractual, el primer Estado no deberá tomar en consideración tales rentas y por tanto deberá entenderlas como exentas<sup>10</sup>.

Por su parte el artículo 23 A 3, contempla una variante al método aquí dispuesto, de manera que al enunciar que “*Cuando,*

*de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente”*; este artículo hace mención al método de exención con progresividad.

De manera que el modelo de la OCDE hace alusión al método de exención total o integral para la eliminación de la doble imposición, pero permite la aplicación del método de exención con progresividad cuando así lo dispongan las partes contratantes.

Si bien se estima que la obligación de conceder la exención corresponde al Estado de la residencia, es importante tener en cuenta que esta regla no es absoluta y en algunas ocasiones puede flexibilizarse a fin de evitar la disminución o ausencia de gravamen. Tal es el caso de las rentas que por alguna razón no son gravadas en el Estado de fuente, que su gravamen es inferior o simplemente, que la administración tributaria no cobra el impuesto; en estos casos no se podrá aplicar el método de exención que establece el modelo de la OCDE.

En términos de Mercedes Fuster Gómez: “*(...) El método de exención contemplado en el modelo de la OCDE no es aplicable a aquellos tipos de Rentas que no se sujetan a gravamen en el Estado de la fuente, o se sujetan a gravamen en dicho Estado a un*

10 Artículo 23 A “1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 (...)”

*tipo limitado como es el caso de dividendos e intereses, para los que el artículo 23 A 2 prevé expresamente el método de imputación parcial para evitar la doble imposición”<sup>11</sup>.*

En este mismo artículo en su acápite segundo (art. 23 A 2), el modelo establece el método de imputación como mecanismo capaz de contrarrestar el efecto del doble gravamen, disponiendo que en el caso de un residente obtener rentas o patrimonio que puedan verse afectados en el otro Estado contratante, el país de residencia podrá deducir del impuesto a pagar por el contribuyente en ese país, el monto total de lo efectivamente pagado en el Estado de la fuente de riqueza.

Se expone el método de imputación limitada al establecer parámetros máximos del descuento, esto es, el total de las rentas obtenidas en el Estado de la fuente<sup>12</sup>. Este método se instituye en una excepción al método de exención contemplado anteriormente y habrá de utilizarse para los casos de las rentas establecidas en los artículos 10 y 11 de este modelo.

Nótese cómo el artículo 23 A combina la exención tributaria para las rentas que pueden gravarse en el Estado de la fuente, con el método de imputación para las rentas cuya tributación en la fuente puede resultar limitada por el propio convenio, por las razones expuestas con anterioridad.

Como podemos ver, el artículo 23 A es concebido de manera general, es decir, no delimita o dispone de reglas detalladas para

la utilización del método, dejando en manos de la legislación interna de los Estados contratantes la determinación y cálculo de la exención, lo cual podría traer múltiples enfrentamientos y contradicciones entre Estados.

Por su parte, en algunos convenios aunque efectivamente se hace esta referencia expresa a la legislación interna de un Estado, el método de exención contemplado en el convenio no está acorde con el método utilizado en el ordenamiento interno del Estado, lo que traería dificultades a la aplicación del artículo 23 del modelo. Es por ello necesario que a la hora de celebrar un convenio los Estados contratantes desarrollen cada una de las disposiciones del contrato y dispongan de reglas a aplicar en casos en los que la legislación interna de cada Estado no sea suficiente para llenar vacíos del convenio.

Entre tanto, el artículo 23 B 1 regula el método de imputación para todo tipo de rentas, haciendo referencia al método de imputación total, pero además se incluye una cláusula de progresividad, al disponer que la deducción no podrá ser superior a las rentas o el patrimonio sujetos a imposición en el otro Estado contratante. De esta manera Calderón Carrero afirma que: *“se permite al Estado de residencia tener en cuenta la renta o los elementos patrimoniales exentos en los CDI a efectos de calcular el tipo progresivo aplicable sobre la renta o patrimonio que resulta imponible en tal Estado”<sup>13</sup>.*

11 Fuster Gomez, Mercedes, Op. Cit., p. 54.

12 Artículo 23 A “2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado (...).”

13 Ibidem.

En cuanto al numeral 2, el artículo 23 B<sup>14</sup>, allí se establece el método de exención con progresividad en iguales términos que el artículo 23 A 3.

Cualquiera de los dos métodos contemplados en este modelo pueden ser utilizados por los Estados miembros que celebran un convenio para la eliminación de la doble imposición, para lo cual deberán especificarlo en el convenio mismo.

Conviene ahora hacer alusión a un modelo que, aunque no ha sido utilizado en Colombia como guía para estructurar un convenio de doble imposición, ha tenido repercusión en algunos países del mundo por su posición menos drástica que el modelo precedente. El Modelo de la Organización de Naciones Unidas decidió adoptar como material de base el modelo de la OCDE, por esta razón encontramos algunos puntos y directrices que remiten íntegramente a su estructura. Hay que anotar que el grupo de expertos creadores de este modelo decidieron modificar algunos aspectos del modelo propuesto por la OCDE, para efectos de hacerlos adecuados a la situación de los países en desarrollo, importadores de capital.

Se intensifica entonces el criterio de la fuente, de manera que se amplían las hipótesis en que el país en el que se observa el hecho generador, puede gravar los ingresos que el contribuyente devenga de éstas. Respecto de los beneficios a las empresas, amplía los supuestos en que puede aplicarse el impuesto a la renta local, permitiendo gravar los beneficios provenientes de la ventas hechas en

su territorio de bienes o mercancías comerciales de naturaleza similar a las ventas por medio de establecimiento permanente, a diferencia del modelo de la OCDE que sólo permite gravar los beneficios obtenidos mediante un establecimiento.

Pero podríamos sin duda alguna afirmar que la diferencia más importante que incorporó el modelo de las Naciones Unidas respecto del de la OCDE es el concepto de establecimiento permanente, que se ve ampliado para favorecer la recaudación de los países receptores de inversión.

En lo que respecta a los métodos que el modelo de la ONU establece como idóneos para la eliminación de la doble imposición, hemos de afirmar que contempla los mismos métodos que establece el modelo de la OCDE, esto es, exención e imputación, tal y como se expone en los comentarios al capítulo V del modelo.

Analizando entonces el articulado que con relación al tema propone el modelo de la Organización de Naciones Unidas, podemos notar que el artículo 23 del modelo de la OCDE es reproducido casi que de manera idéntica, razón por la cual nos remitimos a las consideraciones ya realizadas al respecto.

El Modelo de la ONU ha sido útil al fin para el que fue concebido, pues se ha usado como punto de partida para negociar convenios tanto entre países desarrollados y en desarrollo como entre países subdesarrollados, consiguiendo que el número de convenios firmados por estos países haya aumentado considerablemente en los últimos años.

14 Modelo de la OCDE Artículo 23 B “2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente”.

Este Modelo ha sido sometido a una revisión en el seno de la organización internacional, que ha dado lugar a la publicación de un Modelo actualizado en el año 2001, cuyo aspecto primordial, lo constituye el hecho de otorgarle un carácter menos estático respecto del Modelo anterior, con el objeto de que sus disposiciones se adecuen más rápidamente, a la dinámica de los cambios que se producen en la economía mundial, de la misma manera en que es actualizado el modelo de la OCDE.

Cabe Anotar que el modelo de la ONU ha ido perdiendo importancia, toda vez que la mayoría de países en desarrollo han comenzado a basarse en el modelo de la OCDE para la estructura y directrices de sus convenios. Tal es el caso de Colombia, que en sus tres tratados celebrados (con España, Chile y Suiza) ha tomado las estipulaciones del modelo propuesto por esta organización.

Parece que la OCDE quiere consagrarse como único modelo efectivo, limitando el uso que hacen los Estados de los demás modelos; más aún, si tomamos en consideración que este modelo cuenta con el respaldo absoluto de los países de grandes niveles económicos, quienes no aceptarán jamás en sus negociaciones, términos que resultan totalmente discordantes a las disposiciones del mismo.

Finalmente, para tener en cuenta modelo de la Comunidad Andina (CAN), anteriormente Pacto Andino, el cual se formuló hace más de treinta años y que sigue vigente en organización internacional, hemos de analizar las decisiones 40 y la 578 de la comisión de la CAN, en las cuales se establece el modelo que deberán seguir los Estados miembros, para las negociaciones de convenios entre los mismos o entre estos y Estados no miembros.

Teniendo en cuenta que las decisiones anteriormente mencionadas no son en estricto sentido un tratado para evitar la doble imposición internacional, sino más bien se configuran como un acto supranacional de derecho comunitario derivado, expedido por la Comisión de la Comunidad Andina y que dentro de sus países miembros encontramos a Colombia que deberá ceder en su ley interna para adaptarse ante la normatividad del derecho tributario internacional andino, nos encargaremos del análisis de los métodos utilizados en tales decisiones, en el acápite siguiente relativo a las disposiciones de derecho comunitario acogidas por nuestro país.

Antes de comenzar con el mencionado análisis concluiremos afirmando que tanto el Modelo de la OCDE como el de la ONU, reconocen a los Estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta, como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo; el modelo propuesto y adoptado por la CAN se rige, por el contrario, por el criterio de la fuente teniendo en cuenta su énfasis en los derechos de los países de donde proviene la renta.

### **III. Métodos adoptados en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia**

Tradicionalmente, Colombia ha carecido de cultura jurídica respecto de la negociación de convenios de doble imposición con otros Estados; se ha procurado solucionar, hasta el momento, los diferentes casos de doble imposición presentados, haciendo uso de las pocas normas que se pueden encontrar en el ordenamiento interno colombiano.

No obstante, este mecanismo ha resultado insuficiente, si tenemos en cuenta que sólo

se encamina a la satisfacción de los intereses de nuestro país dejando de lado los requerimientos de los otros.

Colombia se ha visto en la necesidad de buscar la creación de una red de tratados internacionales que permita armonizar las políticas de diversos Estados para la consecución de un fin común de expansión, desarrollo económico y facilitación del comercio internacional.

Sin embargo, hemos de señalar que un Convenio de doble imposición conlleva un desafío muy grande para los negociadores de un país en vías de desarrollo como el nuestro, lo que se evidencia en la escasez de tratados que hoy por hoy ha suscrito Colombia con otros países.

Para poder lograr el establecimiento de la mencionada red, debemos fomentar políticas que tiendan a una buena administración y aplicación de los acuerdos, implementar correctivos eficaces para los casos en que sean necesarios y, evidentemente, robustecer las disposiciones internas con las que cuenta nuestro ordenamiento al respecto.

### ***Convenios celebrados por Colombia***

Como consecuencia del sistema tan rígido y protector que antes de la década de los años noventa predominó en Colombia, nuestro país no estaba recibiendo inversión de capital extranjero, contrario a lo que acontecía en algunos otros países latinoamericanos, razón por la cual las autoridades colombianas han pretendido entrar en procesos de negociación con diferentes países. Hasta el año 2005 ninguno hubo de conllevar a la efectiva suscripción de un acuerdo de alcance general.

Los convenios celebrados por Colombia con otros países para evitar la doble tribu-

tación, habían estado circunscritos al ámbito de la navegación marítima y aérea y el tratamiento del impuesto sobre la renta en relación con estas actividades económicas; esto es, convenios de doble imposición con alcance parcial, que si bien se entienden como grandes avances en el comercio exterior colombiano, al ver delimitado su campo de acción a una actividad económica en específico, restringen la exención del impuesto sobre la renta y por consiguiente obstaculizan la eliminación de manera efectiva y general de la doble imposición internacional.

### ***Convenio entre la República de Colombia y el Reino de España***

El Convenio entre la República de Colombia y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio es el primer paso que da nuestro país para la consecución de su red de CDI, y para España representa la consolidación de la suya con los países iberoamericanos, receptores primordiales del capital español. Fue suscrito el 31 de marzo de 2005 y posteriormente aprobado por el Congreso de la República mediante la Ley 1082 de julio 31 de 2006. Entró en aplicación a partir del 1 de enero de 2009.

Este convenio se estructuró tomando como base el modelo de convenio aportado por la OCDE y, así mismo, se fundamentó en algunos aspectos del Modelo de la ONU. La parte sustancial de este convenio corresponde a los capítulos III al V, en los cuales se define y delimita hasta dónde cada uno de los Estados contratantes está autorizado para gravar la renta y el patrimonio y cómo ha de eliminarse la doble imposición jurídica, lo que en últimas es el objeto del acuerdo.

En su capítulo V el convenio establece los mecanismos específicos para eliminar la doble tributación, disponiendo en primer lugar que esta figura se evitará bien con base en la legislación interna de los Estados contratantes o de acuerdo a las reglas que este mismo acuerdo determina.

Para Mercedes Fuster<sup>15</sup>, este convenio contiene una singularidad relevante en este caso; en primer lugar encontramos lo establecido en su protocolo I, esto es, “lo establecido en este convenio se entenderá aplicable independientemente de lo previsto en la legislación interna de los Estados contratantes”, lo cual, según la autora, en principio parecería reforzar la prioridad de este sobre la legislación interna.

A continuación se analizará el artículo 22 del Convenio, anteriormente citado y que se encarga de regular los métodos que serán utilizados en este contexto. Este artículo establece que la doble imposición se evitará “bien de conformidad por las disposiciones impuestas por la legislación interna de los Estados contratantes o conforme con las siguientes disposiciones (...)”. Así mismo, al regular el método de imputación se vuelve a establecer que se aplicará “dentro de las limitaciones impuestas por su legislación interna”.

Bajo este contexto, el convenio remite expresamente a la normatividad interna colombiana para efectos de determinar el mecanismo a aplicar para evitar la doble imposición, de manera que encuentra respuesta al debate de la doctrina, haciendo posible que uno de los Estados contratantes opte por el método establecido en su orde-

namiento interno por encima del precisado por el tratado.

De manera que hemos de tener en cuenta que las disposiciones contenidas en el convenio son totalmente compatibles con las normas que sobre la materia, establece la legislación interna de los países sujetos del acuerdo. Por tanto, si la legislación interna del Estado de residencia estableciera un mecanismo de eliminación de la doble imposición que mejora el mecanismo establecido en el propio convenio, serán de aplicación las disposiciones contenidas en el ordenamiento interno del mencionado estado.

Ahora bien, como enunciamos anteriormente, el artículo en comento establece además una serie de reglas, que deberán tener en cuenta los Estados contratantes a la hora de aplicar el método para evitar la doble tributación contemplado en el convenio, que en este caso es el método de imputación o descuento.

En primer lugar, si un residente de un Estado contratante obtiene rentas o elementos patrimoniales que pueden llegar a ser objeto de imposición o gravamen en el otro Estado interviniente en la relación contractual, el Estado del residente deberá permitir, siempre y cuando no contraríe las limitaciones de su normatividad interna, la deducción o descuento del importe del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre el patrimonio pagado por el residente en el otro Estado contratante; así como el descuento del impuesto subyacente efectivamente pagado por la sociedad que reparte dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, según lo dispuesto por las normas que al respecto establece la le-

15 Fuster Gómez, Mercedes, Op. Cit., p. 496,

gislación del Estado de residencia del sujeto receptor de las rentas.

Es importante tener en cuenta que, de conformidad con el convenio objeto de análisis, tales deducciones tendrán calidad de ordinarias, parciales o limitadas, en tanto no pueden exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción o descuento, correspondiente a las rentas o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante.

Nótese cómo la normatividad interna se convierte en este caso en una limitante para la aplicación del método de imputación total o integral y en la concreción del mecanismo que permita aplicar este método, previsto en el convenio para eliminar la doble imposición internacional.

Un segundo punto en el artículo 22 del convenio hace referencia al método de exención con progresividad para complementar el método de imputación referido anteriormente. De esta forma se dispone que si las rentas o el patrimonio poseído por un residente de alguno de los Estados contratantes se consideran exentas del pago de impuesto en el Estado aludido, éste podrá tener en cuenta los montos exentos para efectos de calcular el importe del impuesto que tendrá que pagar el residente por el resto de sus rentas o patrimonio.

En este sentido se pronuncia Francisco Alfredo García Prats<sup>16</sup> al afirmar que no obstante ser el método de imputación el pre-

visto de manera específica en el convenio, éste se complementa con una referencia a la aplicación del mecanismo de exención con progresividad cuando la exención –en el Estado de la residencia– derive de la aplicación de algún otro precepto del convenio.

En cuanto a la cláusula de *tax sparing* hemos de señalar que el convenio celebrado entre Colombia y España no contempla tal figura, lo cual es sin duda, una de las razones más importantes para que los críticos de este acuerdo, lo consideren poco favorable a los intereses de nuestro país.

José Andrés Romero<sup>17</sup> por su parte afirma que en España existe un régimen de exención para los dividendos y, por tanto, la figura del *tax sparing* perdería importancia en el tratado de doble imposición con Colombia. Lo anterior, debido a que de cualquier forma los dividendos provenientes de Colombia no deberían estar gravados en dicho país. Es decir, no era necesario establecer la cláusula, porque los dividendos en España no pagan tributos, y por consiguiente no hay razón para reconocer un crédito de impuestos al inversionista español en Colombia; de lo contrario, expone, existirían rentas gravables contra las cuales haya de reconocerse dicho beneficio. El beneficio regirá en España siempre que las rentas no provengan de los países que se relacionan como paraísos fiscales.

Desde la perspectiva de algunos doctrinantes, la utilización del modelo de la OCDE como guía para la estructura y lineamientos del convenio celebrado entre Colombia y

16 García Prats, Francisco Alfredo, "El convenio de doble imposición entre España y Colombia desde la perspectiva española", *Estudios de Derecho Tributario Internacional: los convenios de doble imposición*. ICDT, Legis, 2006, p. 566.

17 Romero, Jose Andres. "Colombia y el nuevo desafío que traen los CDI", *Revista Impuestos Legis*, Bogotá, septiembre-octubre 2008, p. 8.

España es poco benéfica para nuestro país, principalmente porque la adopción del criterio territorial puede acarrear la pérdida de recaudación de Colombia sobre rentas no obtenidas a través de establecimiento permanente, permitiendo que sea el país de residencia del inversionista extranjero quien efectivamente las recaude. Sin embargo, es innegable que la mayoría de países potenciales inversionistas en Colombia e incluso nuestros vecinos y competidores próximos, algunos de ellos miembros de la CAN, son observadores y seguidores del modelo de la OCDE, lo cual nos lleva a tener especial interés en la negociación bajo este modelo.

En suma, se observa que el inversionista extranjero busca seguridad jurídica, facilidad y mayores ganancias en sus inversiones y garantías frente a la doble imposición y al principio de no discriminación. Es evidente que estos beneficios se hacen más visibles en la suscripción de un acuerdo entre Estados, que en la aplicación de la legislación interna de uno de ellos; por esto, desde la perspectiva del inversionista extranjero, pocos son los argumentos en contra de la celebración del mismo.

### ***Convenio de doble imposición suscrito entre Colombia y Suiza***

Era evidente la necesidad de suscribir un tratado que facilitara la inversión de Suiza en nuestro país y que permitiera a Colombia inyectar capital extranjero en su economía. Por ello, el 26 de octubre de 2007, los Gobiernos de la Confederación Suiza y la República de Colombia suscriben un acuerdo para evitar la doble imposición en las inversiones bilaterales; sin embargo, hasta el momento ambos países continúan en sus trámites internos de aprobación del mismo.

El convenio se estructura bajo los lineamientos del modelo de la OCDE, reiterando la necesidad que tiene el Gobierno colombiano de suscribir acuerdos con grandes potencias económicas y el buen resultado que ha tenido la implementación de este método en dichos tratados.

Hay que anotar que el convenio entre Colombia y España y el suscrito entre Colombia y Suiza se rigen bajo la misma estructura (modelo de la OCDE), y solo difieren en algunas estipulaciones.

Refiriéndonos al tema de los métodos para eliminar la doble imposición, notamos que contrario a lo dispuesto en el convenio celebrado con España, el acuerdo colombo-suizo hace una diferenciación entre los mismos, para el caso colombiano y para el caso suizo. El método establecido para Colombia es el mismo que en el caso español, esto es, la imputación o *tax credit* limitado y como complemento para ciertos casos, la exención con progresividad.

En cuanto al caso de Suiza se dispone en su primer apartado una típica exención con progresividad al determinar que las rentas o patrimonio que obtenga un residente suizo y que puedan tenerse como exentas en Colombia también serán eximidas de gravamen en Suiza, país que, solo para efectos de calcular el impuesto sobre la renta o el patrimonio restantes que tendrá que soportar el contribuyente, podrá tener en cuenta la tarifa que hubiere sido aplicable de no haberse dado dicha exención. Así mismo, se pronuncia sobre las ganancias de capital que hayan estado efectivamente sujetas a gravamen en Colombia, las cuales también gozarán de este tratamiento de exención; valga reiterar la importancia que el convenio otorga a que estas ganancias se encuentren verdaderamente sometidas a imposición en Colombia.

El proyecto de ley 270 de 2008, por el cual se aprueba el convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, en su exposición de motivos arguye, no obstante la anterior afirmación, que en el convenio que se pretende aprobar se incluye un aspecto “novedoso y por lo mismo importante”, el establecimiento del descuento por impuestos exonerados o *tax sparing*, método que, se expone, ha sido incorporado al convenio a fin de impulsar la inversión extranjera en Colombia.

Bien podemos observar que el artículo en comento en ningún momento nos expone la situación de que Suiza, como país de residencia del inversionista, reconozca un crédito tributario equivalente al impuesto que se habría pagado el inversor en el país de la fuente (Colombia en este caso) de no ser porque éste gozaba de exención. Contrario a esto, afirma que de estar sometidas a imposición en Colombia las rentas o el patrimonio de un residente suizo, Suiza las eximirá de impuestos y aplicará la tarifa del impuesto como si no hubiese eximido esas rentas o patrimonio, únicamente para efectos del cálculo del impuesto restante a pagar por parte del contribuyente, lo cual manifiesta claramente la aplicación del método de exención con progresividad.

Por otro lado, en su literal B el artículo 23 de este convenio, concede un beneficio fiscal que recae sobre dividendos, intereses y regalías específicamente, que obtenga un residente suizo y que puedan estar sometidas a imposición en Colombia. Dicho beneficio puede radicar en una deducción que sobre el impuesto suizo puede hacer el contribuyente de aquellos impuestos pagados en Colombia; en una rebaja de impuestos a pagar en Suiza por una suma global; o en una exención

parcial consistente en deducir del monto de dividendos, intereses o regalías, el impuesto gravado en Colombia.

Se aclara en este literal que la elección del beneficio a otorgar la tendrá Suiza, en atención a las disposiciones establecidas en sus convenios internacionales para evitar la doble imposición; lo que resulta bastante cuestionable y, por qué no decirlo, trasgresor de la seguridad jurídica del inversionista colombiano, si tenemos en cuenta que se está dejando en manos del estado de Suiza la determinación del método aplicable y la regulación de su procedimiento, más aún si consideramos que las opciones que ofrece el convenio son significativamente disímiles.

Entre tanto, el literal D del artículo 23 del convenio entre Colombia y Suiza fija un tratamiento para el caso específico de dividendos, por cuanto determina que en el evento en que Colombia exencione del impuesto sobre la renta a una sociedad residente en su territorio, Suiza tomará solo el 10% del monto bruto de los dividendos distribuidos por la sociedad, para efectos de hacer efectivo el beneficio fiscal que hemos venido desarrollando, llámese deducción, rebaja o exención parcial. Al permitirse que Suiza otorgue el beneficio sobre el 10% del monto total de dividendos distribuidos de una sociedad que en Colombia está exenta de gravamen, se estaría configurando una especie de *tax sparing* que podríamos llamar limitado o restringido a ese porcentaje; figura que no es conocida en la doctrina ni en la práctica internacional.

Finalmente, hemos de decir que el literal C del artículo objeto de análisis nos expone claramente el principio de no discriminación en el marco del tratamiento del beneficio otorgado a una sociedad sobre de los dividendos que reciba de otra residente en

Colombia o Suiza. De manera que los dividendos recibidos por una sociedad Suiza, provenientes de una sociedad residente en Colombia, no serán más gravosos que aquellos que esta misma sociedad suiza haya de recibir de una sociedad residente en su mismo país en iguales condiciones.

### ***Convenio de doble imposición suscrito entre Colombia y Chile***

El 18 de abril de 2007 las autoridades competentes de las Repúblicas de Chile y Colombia firmaron un acuerdo para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio. Sin embargo, es conocido el trámite respectivo para la aprobación e incorporación de los convenios internacionales, por tanto, hasta el momento, el mencionado acuerdo no ha entrado en vigor.

El objetivo principal de este acuerdo es el mismo que en el caso de España y Suiza, esto es, evitar los perjuicios causados por la doble tributación, otorgar a los contribuyentes un marco legal de mayor certeza (reforzar la seguridad jurídica de los inversionistas), promoviendo al mismo tiempo un mayor desarrollo de los intercambios de bienes y servicios, de la inversión y de los movimientos de personas y de tecnologías entre ambos países.

En términos generales, este convenio se basa en el modelo más seguido internacionalmente para este tipo de negociaciones, el modelo de la OCDE, pero contempla ciertas modificaciones en áreas de especial interés para ambos países. Ejemplo de esto es el caso del establecimiento permanente, y más específicamente en lo que para el Estado chileno se considera actividad auxiliar o preparatoria de un negocio.

En el convenio con España y con Suiza se entiende que pueden considerarse actividades auxiliares o preparatorias que no dan lugar al establecimiento permanente, aquellas en que una sociedad extranjera mantenga mercancías en territorio colombiano; esta sociedad vende desde el exterior las mercancías a sus clientes y Colombia solo se encarga de “entregarlas”. Ahora bien, el protocolo del tratado con Chile limita el alcance del concepto de actividad auxiliar preparatoria, con relación al término “entrega” toda vez que establece que la entrega de bienes almacenados no se aplica en los casos en que estos se encuentren ubicados en el país donde se efectúa la entrega con anterioridad a su enajenación<sup>18</sup>.

En cuanto al método implementado por el convenio analizado para evitar la doble imposición, es el método de imputación tributaria el que se establece para los dos países firmantes del acuerdo<sup>19</sup>.

18 Romero, Jose, “Colombia y el nuevo desafío que traen los CDI”, *Revista Impuestos Legis*, Bogotá, 2008, p. 6.

19 Métodos para evitar la doble imposición:

Artículo 23: Eliminación de la Doble Imposición

1. En Chile, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:

Los residentes en Chile que obtengan rentas que, de acuerdo con las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en Colombia, podrán acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los impuestos pagados en Colombia, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena. Este párrafo se aplicará a todas las rentas tratadas en este Convenio.

En el caso de Colombia, bajo los mismos parámetros establecidos en los dos convenios anteriormente señalados; para el caso de Chile también se utiliza el método de la imputación, pero esta vez su límite serán las disposiciones de la legislación interna de este país que al respecto puedan aplicarse.

De manera que cuando el artículo enuncia que los residentes en Chile que obtengan rentas que puedan ser gravadas en Colombia, “podrán acreditar contra los impuestos chilenos” lo efectivamente pagado en nuestro país, se refiere a la facultad que se le otorga a la administración tributaria chilena de descontar el impuesto pagado en Colombia, a la hora de calcular lo correspondiente a gravar en Chile. Lo anterior, se entiende siempre dentro de los lineamientos de la legislación interna de este último país.

El legislador chileno establece explícitamente en sus artículos 41 A, 41 B y 41 C las normas relativas a la doble tributación internacional<sup>20</sup>.

Los artículos 41 A y 41 B están referidos a aquellas operaciones con países con los

cuales no existe convenio de doble tributación y señalan la forma y requisitos para que los impuestos pagados en el exterior puedan ser usados como crédito en contra del impuesto de primera categoría en Chile, dicho crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten. En el caso de dividendos o retiro de utilidades del exterior, el crédito por impuestos pagados en el exterior se puede imputar al Impuesto de Primera Categoría y el saldo a los impuestos personales (Global Complementario o Adicional).

Por su parte, el artículo 41 C señala que a los contribuyentes domiciliados o residentes en el país que obtengan rentas afectas al impuesto de primera categoría proveniente de países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, que estén vigentes en el país y en los que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes; en otros términos, darán derecho a crédito,

2. En Colombia, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:

Cuando un residente de Colombia obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Chile, Colombia permitirá, dentro de las limitaciones impuestas por su legislación interna:

- i) el descuento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado por ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Chile, en su caso, neto del Impuesto de Primera Categoría;
- ii) el descuento del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en Chile sobre esos elementos patrimoniales;
- iii) el descuento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado por una sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan (Impuesto de Primera Categoría).

Sin embargo, dicho descuento no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes del descuento, correspondiente a las rentas o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Chile.

3. Cuando con arreglo a cualquier disposición de este Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en dicho Estado Contratante, éste podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de ese residente.

20 DL. n.º 824 del año 1975 “Ley de rentas”. Chile. Art. 41 A, 41 B, 41 C.

todos los impuestos extranjeros a la renta pagados de acuerdo con las leyes de un país con un convenio para evitar la doble tributación vigente con Chile, de conformidad con lo estipulado por el convenio respectivo.

El límite del crédito es hasta un máximo de 30% sobre la renta proveniente del exterior y el exceso sobre el 30% es un gasto aceptado.

Se presenta en este punto una discordancia entre lo establecido en la legislación interna chilena, en donde la recuperación como crédito de los impuestos pagados en el exterior sólo se otorga respecto de las rentas que se menciona expresamente en los artículos antes mencionados y los convenios suscritos por Chile en los que el beneficio se da, en algunos casos, respecto de todas las rentas contempladas en el convenio (tal es el caso del convenio objeto de análisis) y en otros, se incluye además las rentas provenientes de bienes inmuebles y de intereses.

Las restricciones impuestas en la legislación interna para utilizar como crédito los impuestos pagados en el exterior no se aplican en el caso de los convenios suscritos por Chile y que se encuentran vigentes, toda vez que una norma interna no puede derogar, modificar o suspender la aplicación de una disposición de un tratado, de modo que en los casos en que exista discrepancia entre ellas, se deberá aplicar la norma pertinente del tratado<sup>21</sup>.

Finalmente, a fin de dar por terminado el estudio de los métodos utilizados en los diferentes convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, celebrados por nuestro país, hemos de mencionar que Colombia en procura de la instauración de

su red de convenios de tipo general, ha negociado recientemente con México y Canadá la celebración de este tipo de acuerdos. Sus textos no han sido objeto de análisis en este escrito, por cuanto continúan en trámites aprobatorios.

Finalmente, concluiremos este punto diciendo que a excepción del convenio de la CAN, los convenios suscritos por Colombia siguen los lineamientos del modelo de la OCDE y se establece el criterio de la residencia como el criterio imperante de sujeción impositiva; vemos el caso de los convenios con España, Chile y Suiza, en los que se establece que en los casos no especificados en el mismo, se gravarán las rentas en el país de residencia.

Colombia, en comparación con la mayoría de países latinoamericanos, léase Argentina, Chile, Venezuela, Perú, Bolivia y México, se encuentra bastante retrasada en la suscripción y aprobación de acuerdos de tipo general. Esperamos que el que actualmente se encuentra vigente (España) y que los que están en trámites internos en cada uno de los países suscriptores (Suiza, Chile, México y Canadá) sienten las bases para la celebración de otros convenios de esta índole, de manera tal, que nuestro país logre impulsar su esfera económica.

#### **IV. Métodos para eliminar la doble imposición en el derecho comunitario**

Es importante determinar el tratamiento que la Comunidad Andina, de la cual Colombia hace parte, le otorga a la doble tributación internacional y más exactamente, referirnos a los mecanismos dispuestos para

21 Circular n. 50 de 5 septiembre de 2006.Chile.

evitar la configuración de la misma, en los convenios celebrados por sus Estados miembros. Para esto debemos citar las decisiones 40 y 578 de esta organización.

### ***Decisión 40 de la Comisión de la Comunidad Andina***

El acuerdo de Cartagena o Pacto Andino, integrado originalmente por Bolivia, Chile, Ecuador, Perú, Venezuela y Colombia, desarrolló y aprobó mediante la decisión 40 de 1971 un modelo de convenio para evitar la doble tributación, que se bifurcaba en dos anexos diferentes para dar un tratamiento distinto a los convenios suscritos entre países miembros del pacto y aquellos que se desarrollaban entre uno de estos y un Estado ajeno al mismo<sup>22</sup>.

En el anexo primero se establece el régimen supranacional para la eliminación de la doble imposición y en el segundo, el modelo para que los Estados miembros celebren convenios de doble imposición con terceros Estados. En cuanto a la decisión, ésta fue ratificada por los países miembros de la organización (en los cuales ya no se incluía Chile), finalmente en enero de 1981, fecha en que entró en vigencia.

Este modelo constituye uno de los pocos ejemplos de acuerdos multilaterales que se conocen en esta materia y el único que aplica el criterio de la fuente en toda su dimensión.

En efecto, el convenio disponía que, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, solo serían gravables en el país miembro en el que tales fuentes tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción en él previstos.

El Anexo I de la decisión 40 fue posteriormente modificado por la decisión 578 de 2004, la cual actualiza las disposiciones a aplicar en caso de acuerdos de doble tributación, teniendo en cuenta el sentido dinámico de la economía y del comercio de los países miembros del organismo internacional.

En opinión de Rodríguez Piedrahita<sup>23</sup>, con relación al anexo I de la decisión 40, operó una derogatoria tácita respecto de los países miembros que participaron en la adopción de la nueva decisión. Sin embargo, para César Montaña no operó tal derogatoria en tanto que el derecho comunitario no contempla esta figura y además, porque la naturaleza jurídica de la decisión 40 es la de tratado internacional, de tal manera que una decisión de carácter comunitario no tendría la fuerza suficiente para derogarla.

Por su parte, el Anexo II de la misma decisión, cayó en desuso y fue ignorado por los estados miembros de la CAN durante todo este tiempo, por tanto se considera que ha sido virtualmente derogado por esta continua inobservancia. Sin embargo, la decisión 578 de la CAN no expresa en su texto si deroga o

22 Rodríguez Piedrahita, Adrián. "Régimen Andino para evitar la doble tributación: Una aproximación a la decisión 578", *Estudios de Derecho Tributario Internacional: los convenios de doble imposición*. ICDT, Legis, 2006, p. 626.

El autor establece que: "La decisión 40 tenía dos anexos. En su anexo I establecía el anterior régimen Supranacional andino, para evitar la doble tributación entre los países miembros de la CAN en renta y Patrimonio, y en su anexo II el modelo de convenio que la Comisión del Acuerdo de Cartagena recomendó a seguir a los entonces países miembros de la CAN para la celebración (con los países no miembros) de tratados para evitar la doble tributación internacional".

23 Rodríguez Piedrahita, Adrian, Ob. Cit., p. 666.

no la decisión 40, lo que puede generar grandes problemas interpretativos y de aplicación de las mencionadas disposiciones. Así las cosas, algunos de los países miembros de la CAN podrían verse atados al anexo II al momento de negociar CDI con Estados no miembros y algunos otros podrían valerse de esta derogación virtual para incumplir la obligatoriedad de sus disposiciones.

Si bien, el tratamiento común que se ha percibido en los estados miembros, es el de asumir la derogatoria del anexo II y por tanto la negociación de convenios de doble imposición bajo otros modelos (como en el caso de Colombia), es conveniente derogar expresamente esta disposición, por medio de una futura decisión que emita la Comunidad Andina.

### ***Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina***

La decisión 578 expedida por la CAN el 04 de mayo de 2004 y que se encuentra vigente en Colombia desde enero de 2005, se aplicará, en concordancia con su artículo 1, a las personas domiciliadas en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Adoptada la cláusula jurisdiccional de la fuente, podríamos decir que con carácter casi exclusivo tan solo excepciona algunos casos previstos en la misma decisión. De manera que al aplicarse el criterio de la fuente, el Estado de la residencia estará revestido de potestad tributaria sobre estas rentas o elementos patrimoniales, pero deberá prescindir de su gravamen a fin de evitar que se

genere la doble imposición y por tanto no existiendo la necesidad de plantear métodos eliminativos de la misma.

A diferencia de lo que ocurre con el modelo de la OCDE y el de la ONU, en la decisión 578 no hay cabida al método de imputación o al de exención, sino que la misma decisión establece un mecanismo que otorga total certeza de que el Estado en que se genera la renta o donde se posee el patrimonio será el único que las gravará. Entonces, las rentas y elementos patrimoniales susceptibles de gravamen en alguno de sus Estados miembros, teniendo en cuenta lo establecido por el criterio de la fuente, deberán considerarse entonces como “exoneradas” a efectos de la determinación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio en el Estado de la residencia fiscal del contribuyente que obtiene la mismas<sup>24</sup>.

El artículo 3 de la decisión objeto de análisis, establece que “(...) *Por tanto los demás países miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio*”. Pero, la decisión se limita a disponer que el tratamiento de las rentas o elementos patrimoniales en los países miembros de la CAN será el de “rentas exoneradas” pero, a pesar de contemplar esta expresión, la decisión 578 no precisa su significado, de tal manera que transfiere esta tarea a cada país miembro, quienes en su legislación interna deberán encontrar la manera de asumir este término.

24 Rodríguez Piedrahita, Adrian, Ob. Cit., p. 638.

En el caso colombiano la situación es complicada, toda vez que su ordenamiento interno hace alusión a rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional<sup>25</sup> y descuentos tributarios<sup>26</sup>, pero no existe en su legislación fiscal alguna figura que podamos entender como rentas exoneradas.

Para algunos doctrinantes como Adrián Rodríguez Piedrahita las rentas obtenidas en un país miembro bajo el criterio de la fuente, deberán entenderse como rentas exentas según la normativa colombiana.

En el mismo sentido encontramos el concepto de la DIAN n.º 44634 del 6 de mayo de 2008, en el cual se establece; “(...) *en el contexto del convenio y teniendo en cuenta la necesidad de armonizar la normatividad relativa a este tipo de rentas, que respecto de las personas domiciliadas en cualquiera de los países miembros son exoneradas por virtud de la expresa norma supranacional, procede dar aplicación al método de exención completa o integral, reconocido por la doctrina internacional, en el que el Estado del domicilio se abstiene de gravar las rentas obtenidas en el país de la fuente*” (Subrayado fuera del texto).

Sin embargo, no todos los estudiosos del tema se pronuncian de esta manera. Benjamín Cubides Pinto en su ponencia “*Aplicabilidad y Vigencia de las Decisiones 578 y 599 de 2004 de la CAN. Consecuencias del retiro de Venezuela*” que se efectuó el 09 de noviembre de 2006, para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), advierte que la frase “*deben considerarse como*

*exoneradas*” debe entenderse que sobre las mismas no se debe cobrar el impuesto. Si se entiende que la Decisión señala que se trata de ingresos exentos sería inconstitucional, pues estaría modificando la estructura del impuesto.

Por su parte, Rodríguez Piedrahita afirma que en algunos foros especializados en este tema, para el caso colombiano, este tipo de rentas deberían ser tenidas en cuenta como un nuevo tipo de rentas no sujetas, sin que puedan calificarse ni como rentas exentas ni como ingresos no constitutivos de renta.

Lo cierto es que aquellos países de residencia miembros de la CAN, que en su legislación interna prevean la imputación como método aplicable para la eliminación de la doble imposición (caso en el que podemos mencionar a Colombia por virtud del art. 254 del Estatuto tributario), no podrán otorgar el crédito fiscal a sus contribuyentes, so pena de patrocinar la configuración de un doble beneficio para el mismo.

## V. Conclusión

La adopción del criterio de territorialidad para determinar la manera cómo se gravarán las rentas es un hecho entendible y justificable en un país como el nuestro, si tenemos en cuenta su condición importadora de capitales extranjeros. Colombia generalmente se configura como país en el cual se genera ganancia o riqueza por parte de inversores foráneos, de manera que es incuestionable que pretenda recaudar el producido de un

25 Nuestra legislación determina de manera expresa, los tipos de ingresos que están exceptuados bajo la figura de “ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional” por ejemplo: Ingresos de madres comunitarias Art. 34 E.T.; Prima en colocación de acciones Art. 36 E.T.; dividendo y participaciones Art. 48-49 E.T. entre otros.

26 Por ejemplo: Art. 249 E.T. descuento por inversión en acciones de sociedades agropecuarias.

impuesto cuyo hecho generador se efectúa en su territorio. Si bien, este principio reviste de grandes facultades a Colombia, es evidente que genera problemas de doble tributación, en la medida en que la extensión de prerrogativas impositivas de un Estado más allá de sus nacionales, puede chocar con la soberanía fiscal de otro. Lo anterior, aunado a que hasta el momento no se ha adoptado en el plano internacional un sistema de tributación idéntico y que efectivamente logre hacer frente a las pretensiones de los diferentes Estados en lo correspondiente a los criterios de vinculación del hecho imponible del impuesto de renta.

Colombia adopta, para efectos de contrarrestar la doble imposición, algunas medidas unilaterales en su legislación interna, no obstante, no es difícil concluir que nuestro país no cuenta con disposiciones internas suficientes para enfrentar la doble imposición que se puede presentar en sus negociaciones internacionales. Lo anterior se debe a que se vale del artículo 254 del Estatuto Tributario y de los artículos 233 y 256 del mismo, relativos, respectivamente, a la aplicación de beneficios o exenciones consagradas en convenios para el caso de personas naturales y jurídicas extranjeras, y al descuento aplicado para las empresas colombianas que desarrollan actividades de transporte internacional marítimo o aéreo.

Dada esta situación, la lucha contra el doble gravamen en Colombia ha encontrado una salida un poco más efectiva en los mecanismos convencionales, más concretamente, en los denominados convenios de doble imposición, cuyo alcance es mucho más amplio y brindan mayor seguridad jurídica a los inversionistas.

Es imperativo por tanto que Colombia consolide una red de tratados que se enca-

minen a la eliminación del doble gravamen, bien para el caso específico de dos Estados, o bien para aquellos eventos en que más de dos de ellos se encuentren implicados en esta relación contractual; todo esto con miras a darle una solución más expedita, efectiva y acorde al auge económico actual, a esta problemática y a incentivar la inversión extranjera en nuestro país.

Considero que el alcance de las medidas que se adoptarán en Colombia para evitar o eliminar la figura de la doble imposición, tanto en casos en los que contemos con acuerdos internacionales, como en los de inexistencia de este tipo de convenios eliminativos de doble gravamen, deben estar totalmente especificadas y desarrolladas, para evitar confusiones y vacíos legales.

En los casos en que se presenta el fenómeno de la doble imposición y no existe un CDI aplicable, recomiendo esta claridad en las medidas a adoptar, en tanto de no existir normas para evitarla en el derecho interno, el contribuyente estaría desprotegido frente al fenómeno.

Ahora bien, debo plantear la importancia del tema de la validez y viabilidad para el caso colombiano, de una cláusula de *tax sparing* en un acuerdo de doble imposición, de manera que el contribuyente que obtenga rentas objeto de crédito tributario en país extranjero pueda descontar del importe a pagar en el país de su residencia el impuesto a que se hubiere visto obligado en el de la fuente, de no haberse aplicado el beneficio fiscal.

El reconocimiento de esta cláusula podría impulsar la economía del país, haciendo atractiva la inyección de capital extranjero por parte de aquellos inversionistas atraídos por el amplio beneficio que les trae el hecho de no ser anuladas las exenciones o reduc-

ciones de impuestos otorgadas por los países en que estos obtienen su riqueza.

El método de la exención en destino, en el marco de un convenio de doble imposición celebrado por Colombia con otro Estado, también podría favorecer los intereses de expansión económica de nuestro país.

Mientras se dé la abdicación de un Estado inversor al recaudo del impuesto sobre las rentas obtenidas por uno de sus nacionales en territorio colombiano, se le atribuirá a Colombia la calidad de único titular del derecho sobre la obligación tributaria y además se incentivará la inversión en Colombia por parte de los nacionales del Estado inversor signatario del convenio, lo que resulta bastante atractivo para países con bajos niveles de desarrollo económico como el nuestro.

Expuesto lo anterior quiero, finalmente, hacer hincapié en la utilización del modelo establecido por la Organización para el Desarrollo y Cooperación Económica (OCDE) como estructura guía para la celebración de CDI, la cual considero bastante acertada entre tanto los países latinoamericanos logremos establecer uno propio, de acuerdo a las necesidades e intereses de nuestro mercado.

Adoptar el modelo de la OCDE trae para Colombia grandes beneficios en sus negociaciones con Estados desarrollados. A pesar de no ser miembro de la organización, nuestro país considera a muchos de estos Estados como potenciales inversionistas. Las bondades de este modelo las podemos percibir en los convenios que hasta el momento ha suscrito el gobierno colombiano, teniendo en cuenta que con excepción al suscrito con la CAN todos lo acogen como modelo guía de negociación.

## Bibliografía

CALDERÓN CARRERO, JOSE MANUEL, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Madrid, McGraw-Hill, 1995.

CORREDOR ALEJO, JESÚS ORLANDO, *El impuesto de Renta en Colombia*, Bogotá, Centro Interamericano Jurídico- Financiero, 3.<sup>a</sup> ed., 2007.

EVANS MÁRQUEZ, RONALD, *Régimen jurídico de la doble tributación Internacional*, Caracas, McGraw Hill - Nomos, 1999.

HERRÁN OCAMPO, CATALINA. Tesis de grado. *La Doble Tributación Internacional, Principios y Realidades de los Convenios*, Bogotá, Universidad Javeriana, 2000.

ICDT. Autores Varios, “*El Impuesto sobre la renta en el derecho Comparado*”, homenaje al Dr. Juan Rafael Bravo Arteaga, Bogotá, Nomos, 2008.

INSIGNARES GÓMEZ ROBERTO, MARÍN ELIZALDE MAURICIO, MUÑOZ MARTÍNEZ GABRIEL, PIZA RODRÍGUEZ JULIO ROBERTO, ZORNOZA PEREZ JUAN JOSE. *Curso de Derecho Fiscal*, t. 1, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007.

FUSTER GÓMEZ, MERCEDES, *La Doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2001.

MONTAÑO GALARZA, CÉSAR, *Manual de derecho tributario internacional*, Quito, Corporación editora nacional, 2006.

PLAZAS VEGA, MAURICIO, ICDT, *Estudios de Derecho Tributario Internacional, Los convenios de doble imposición*, “Métodos para eliminar la doble imposición Internacional”. Bogotá, Legis, 1.<sup>a</sup> ed., 2006.

RODRÍGUEZ PIEDRAHITA, ADRIÁN. “Régimen Andino para evitar la doble tributación: Una aproximación a la decisión 578”, *Estudios de Derecho Tributario Internacional: los convenios de doble imposición*. ICDT, Bogotá, Legis, 2006.

ROMERO, JOSÉ ANDRÉS. *Colombia y el nuevo desafío que traen los CDI*, Revista Impuestos, Bogotá, septiembre- octubre 2008.

### ***Jurisprudencia***

Sentencia C-227-1999. Corte Constitucional.

Sentencia C-600-1996. Corte Constitucional.

Sentencia C-276 –1993. Corte Constitucional.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL Consejero Ponente: Enrique José Arboleda Perdomo. Bogotá, D.C., 6 de octubre de 2005. Radicación 1678. Referencia: COMPETENCIA TRIBUTARIA DE ENTIDADES TERRITORIALES. Doble tributación.

### ***Legislación***

Estatuto tributario Colombiano, Artículos 254, 233, 256

Modelo de convenio de doble imposición OCDE

Modelo de convenio de doble imposición ONU

Modelo de convenio de doble imposición CAN

Comentarios 18, 19, 20, 21 y 22 del Modelo de la OCDE

Convenios de doble imposición Colombia- España; Colombia- Suiza; Colombia- Chile

Proyecto de ley 271 de 2008

Proyecto de ley 198 de 2007 senado, 325 de 2008 cámara

DL. N° 824 del año 1975 “Ley de rentas”. Chile. Art. 41 A, 41 B, 41 C.

Circular N° 50 de 5 septiembre de 2006. Chile.

Concepto de la DIAN n.° 44634 del 6 de mayo de 2008

Decisión 578 de la CAN

Decisión 40 de la CAN