

# Modelos de Tributación Internacional: los diferentes caminos hacia la eficiencia y la equidad en Colombia

Mónica Liliana Arias Rico  
Abogada titulada de la  
Universidad de Antioquia

## Resumen

Ante la concurrencia de potestades tributarias, un ingreso puede verse gravado más de una vez, en el mismo tiempo y por el mismo hecho por varios Estados. Ello afecta las decisiones de inversión de los agentes económicos incidiendo en algunos casos negativamente en la economía de un país. El mecanismo más usado en Colombia para contrarrestar este fenómeno es la celebración de Convenciones Internacionales cuyo objetivo es distribuir el ejercicio de las potestades impositivas entre los diferentes Estados involucrados. Estos instrumentos en la mayoría de los casos se han suscrito bajo el marco de Modelos de Convenios elaborados por organismos internacionales que dan preponderancia a la aplicación de un criterio de imposición, sea fuente o residencia, y cuyo objetivo final es promover el desarrollo. Este artículo revisa los acuerdos vigentes en Colombia para el impuesto a la renta y el patrimonio, la compatibilidad de estos tratados con el nivel de desarrollo económico del país y examina las incompatibilidades de aquellos con el principio de equidad. Se concluye que Colombia ha suscrito acuerdos bajo modelos que no se corresponden necesariamente con su actual nivel de desarrollo y en ellos no se materializa una reciprocidad de esfuerzos que permita entender que estos tratados se dan sobre la base de la equidad.

### Palabras claves

Doble Tributación Internacional/ Convenios Internacionales para evitar la Doble Tributación / Modelos de Doble tributación/ Desarrollo Económico/ Equidad

**Sumario:** 1. Introducción; 2. Problemas de las potestades tributarias en el marco internacional; 2.1 Los Convenios para Evitar la Doble Imposición; 3. Métodos para evitar la DTI y los Modelos de Convenio; 3.1. Sistema de exenciones versus Sistema de crédito 4. CDIs ratificados por Colombia 5. Una mirada desde los CDIs vigentes en Colombia; 5.1. Seguridad jurídica para las inversiones 5.2. Eliminación de las distorsiones fiscales para alcanzar el Desarrollo; 5.3. Otras opciones para el Desarrollo en los CDIs.

## 1. Introducción

En un contexto de apertura económica la suscripción de convenios en materia de fiscalidad internacional está en auge. Estos instrumentos tienen metas fiscales, tales como contrarrestar la doble tributación internacional (en adelante DTI) y la de evitar la evasión fiscal (Plazas Vega, 2006, pág. 15); como extrafiscales, destinadas a fomentar la inversión y la cooperación entre los Estados, en pro de fomentar el desarrollo económico.

A partir del año 2005 Colombia ha suscrito una significativa cantidad de acuerdos para evitar el fenómeno tributario internacional más regulado: la sobreimposición internacional del impuesto a la renta y el patrimonio, con miras a contrarrestar los efectos negativos de este fenómeno como por ejemplo el aumento del costo de la inversión extranjera en el país (Lewin Figueroa & Rodríguez-Piedrahita, 2000, pág. 4).

En un intento por entender las consecuencias de dichas suscripciones, este trabajo empieza por hacer algunas precisiones sobre la doble tributación internacional y el alcance de los Tratados Internacionales suscritos a la fecha por Colombia. Seguidamente, se examinan los métodos para evitar la doble tributación y los modelos diseñados por los Organismos Internacionales con miras a resolver el problema. Finalmente, se analizará si los instrumentos hoy vigentes en Colombia se

corresponden con su nivel de desarrollo.

## 2. Problemas de las potestades tributarias en el marco internacional

La globalización facilita los intercambios destinados a satisfacer necesidades a grandes distancias con el uso más eficiente de los recursos. Así, por una parte, se encuentra que naciones desarrolladas tienen la necesidad de expandir sus operaciones económicas a los países en desarrollo ya que en éstos existe abundantes recursos naturales para el desarrollo de actividades económicas que cuentan con un importante margen de ganancia y que no pueden desarrollarse por la falta de la tecnología y capital con que los primeros sí cuentan. A su vez, los países en desarrollo reconocen que necesitan de los recursos tecnológicos y financieros de los países más desarrollados para desenvolverse económicamente (Cahn- Speyer Wells, 2006, pág. 586).

El incremento de estas operaciones internacionales compromete cada vez más a los Estados con sujetos y rentas extranjeras que operan en su territorio, generando que Estados deban determinar con base en qué elementos de conexión decidirán gravar a los sujetos que adquieren rentas dentro de su jurisdicción.

Para estos fines, pueden adoptar un criterio subjetivo, en virtud del cual se ejerce la potestad tributaria en consideración a la relación del Estado con las personas (la nacionalidad o la residencia); o un criterio objetivo, cuyo vínculo se define en atención a las cosas y a los hechos (fuente de producción o pago de la renta, lugar del ejercicio de la actividad, ubicación de los bienes, localización del establecimiento permanente o sitio de celebración del contrato).

En cuanto a las razones que llevan a la adopción de uno u otro criterio, se entiende que es aceptable que el Estado donde se generó la riqueza (en adelante Estado fuente) imponga tributos a los hechos ocurridos dentro de su territorio, dado que fue gracias a su aparato institucional – como la garantía de derechos y la prestación de servicios - que la riqueza se pudo generar (Criterio objetivo). Por otra parte, en cuanto a la justificación para la adopción de un criterio de residencia (Criterio subjetivo), en la Sentencia de Control de Constitucionalidad del proyecto de Convenio entre Colombia y Suiza, la Corte con apoyo de la doctrina internacional, expresó:

*“el criterio de la residencia está fundamentado en la existencia de una relación entre el país que grava el ingreso y la persona que lo genera. De esta manera, se considera justo imponer un tributo a una persona residente de una determinada jurisdicción tributaria porque (i) el contribuyente se beneficia del aprovechamiento de los bienes y servicios públicos para llevar a cabo su actividad económica generadora de ingresos; (ii) el contribuyente residente se beneficia de ellos de mayor manera que un contribuyente no residente (p.e. servicios de educación y salud). Así, la jurisdicción tributaria de la residencia ha sido en buena parte la responsable de poner al contribuyente en posición de desarrollar una actividad que le genera ingresos y en consecuencia está legitimada para gravar su renta de fuente mundial”.* (Sentencia C- 460 de 2010, párrafo 4).

Ahora bien, cabe señalar que la residencia de un sujeto en un país no garantiza que haya recibido por parte de dicho país los servicios que le permiten hacer inversiones en otros Estados. Además , si un individuo decide trasladar sus operaciones económicas a otra nación - dado el interés de todo sujeto de maximizar sus utilidades,- ello se debe corresponder con que las condiciones del país importador deben ser más beneficiosas que las del país de residencia del inversor; por lo tanto, si el país importado de la inversión es el que está ofreciendo las condiciones materiales para la generación de riqueza, es a éste al que debe retribuírsele con la ayuda para su financiación a través del pago de tributos.

Es posible entonces, que atendiendo a los criterios de imposición, un Estado en ejercicio legítimo de su potestad tributaria, pueda entrar a gravar rentas que ya fueron, o que serán objeto de

imposición por otro Estado. Este fenómeno, tiene lugar porque el Estado de residencia de un sujeto no coincide con aquél en el cual la renta ha sido producida (Uckmar, Los Tratados Internacionales en materia Tributaria, 2001, pág. 5), o bien porque hay una situación de doble residencia (*dual residence*) o doble fuente (*dual source*). Así es como la doble imposición se puede generar, porque dos Estados tienen criterios contrapuestos (criterio objetivo - subjetivo), o porque tienen divergencias conceptuales en la aplicación de un mismo criterio. De esta suerte, la DTI es el fenómeno en el cual concurre más de un sistema fiscal al gravar un mismo hecho, durante un mismo período, y por la misma causa (Plazas Vega, 2006, pág. 417)

Los Estados tienden a evitar este fenómeno por la profunda incidencia que tiene en el desarrollo económico. En efecto, *“Se evidenció así la necesidad de regular las relaciones entre los Estados en la esfera de imposición a fines de evitar la disminución o estancamientos del desarrollo de las economías y las distorsiones en las operaciones internacionales”* (Uckmar, Corasaniti, & Capitani di Vimercate, 2010, pág. 7). La principal consecuencia que puede causar la DTI, es producir un efecto distorsionador que afecte las decisiones de inversión de los agentes (Uckmar, 2001, pág. 21). Como consecuencia, los Estados pueden tomar diferentes medidas para prevenirla, y con ellas incentivar o desestimular actividades que se correspondan con sus objetivos.

## **2.1 El Instrumento por excelencia: los Convenios de Doble Tributación Internacional**

Los herramientas jurídicas para evitar la DTI son básicamente tres: las medidas unilaterales de derecho interno, los acuerdos multilaterales en el marco del derecho internacional, y los convenios bilaterales para evitar la doble imposición (en adelante CDI). La existencia de acuerdos bilaterales en fiscalidad internacional entre los Estados, se explica en el deseo estatal de que otras naciones cooperen para evitar conflictos en materia tributaria, dada la movilidad de sus contribuyentes y sus patrimonios (Lopez Espadafor, 2010, pág. 42)

La Corte Constitucional Colombiana, apoyada en la doctrina en materia de fiscalidad internacional, ha precisado en varias sentencias el contenido de los acuerdos de doble tributación. Este tribunal los ha definido como *“aquellos tratados de derecho internacional en virtud de los cuales dos o más Estados establecen reglas para evitar los conflictos de doble imposición, ya sea renunciando a la potestad de gravar un determinado hecho económico, o compartiendo dicha facultad con el otro Estado contratante.”* (Sentencia C- 460 de 2010, párrafo 8). Además, esta corporación ha definido que estas normas tienen dos objetos particulares: el primero, repartir las potestades tributarias mediante su asignación concertada entre los Estados; y segundo, fomentar la cooperación por medio de cláusulas de no discriminación y otras medidas tendientes a evitar la evasión fiscal internacional (Sentencia C-577 de 2009, párrafo 17). Estos instrumentos establecen una variedad de compromisos adicionales al de respetar la potestad tributaria del otro Estado, ejemplos de ellos son la asistencia mutua en la recaudación, el intercambio de información y el procedimiento amistoso para dirimir diferencias.

Los CDI constituyen el instrumento más utilizado en Colombia para hacerle frente al fenómeno de la DTI. Las razones económicas para suscribir estos instrumentos son que facilitan la inversión y el comercio internacional, no sólo porque implican una carga tributaria reducida, sino también por la estabilidad que estos tratados ofrecen, dada que su modificación es más compleja que la de la ley nacional. Además, se ha entendido que los remedios unilaterales son insuficientes dada la falta de coordinación entre las naciones (Uckmar, 2001, pág. 9).

## **3. Métodos para evitar la DTI y los Modelos de Convenio**

El desarrollo del derecho fiscal internacional ha llevado a la elaboración de una gran variedad de métodos para evitar la DTI en los impuestos a la renta y el patrimonio, los cuales exigen un sacrificio fiscal unilateral pleno, o parcialmente mutuo, en consideración a los ingresos objeto de

regulación. Los más usados en la legislación interna y en los CDI suscritos por Colombia son el *Tax Exemption System* y el *Tax Credit*. Los métodos para evitar la DTI no son tan simples como aquí se presentarán, cada uno puede establecerse con limitaciones y regulaciones especiales, que dada su amplitud, no es procedente mencionar en este artículo.

### 3.1 Sistema de Exenciones versus Sistema de Crédito

El sistema de exenciones o *Tax Exemption System*, es el método mediante el cual el país exportador de la inversión exime del impuesto dentro de su territorio al contribuyente, por los ingresos obtenidos en el exterior, aplicando así el criterio fuente u objetivo. En estas condiciones, es el Estado receptor del capital el que recauda el impuesto de acuerdo a su normatividad interna y el extranjero no tiene que pagar el impuesto en el país de su residencia. Este instrumento resulta más atrayente para los países en vía de desarrollo en condición de receptores de inversión extranjera. Sin embargo, ha sido objeto de crítica por considerarse que las exenciones en estos términos son violatorias de la justicia en materia tributaria (Plazas Vega, 2006, pág. 421).

La problemática alrededor de la aplicación de este sistema, se da respecto a la aplicación de la equidad en el país de residencia, Así, dada la variedad de reglas de imposición de los países importadores donde se genera la riqueza, cuando el sujeto regresa al estado exportador, se dificulta determinar qué fue lo que se pagó por impuestos en el exterior, y ello pone a la administración en dificultades para gravar el ingreso con base en los principios de igualdad y la progresividad tributaria. Ello ha llevado a una parte de la doctrina a recomendar que las exoneraciones se den en el país de residencia del inversionista; es decir, proponen aplicar el criterio de residencia, donde la potestad tributaria recae en el país exportador del capital. Esta es la posición más favorecedora para los países desarrollados, ya que anula los beneficios fiscales de los países importadores y traslada el recaudo para el país de residencia, que se caracteriza por ser un gran exportador de capital y que bajo esta figura puede recaudar impuestos por la riqueza generada en el extranjero por sus residentes.

Otro de los métodos para prevenir la sobreimposición, es el *Tax Credit* o crédito de impuestos pagados en el exterior. Éste está consagrado en la legislación colombiana para evitar la DTI como regla general (Art. 254 del Estatuto Tributario Colombiano). Este método se presenta cuando el país exportador de la inversión concede al residente un descuento equivalente a los impuestos que fueron pagados en el exterior por las rentas generadas fuera del país exportador (Plazas Vega, 2006, pág. 423). El *Tax Credit* efectivamente impide la DTI; sin embargo, no favorece la inversión extranjera a favor de los países en desarrollo, ya que las exenciones y los beneficios que concedan estos países quedan anulados por las disposiciones de la legislación del país de residencia.

Además de los métodos antes enunciados, el Derecho Fiscal Internacional ha desarrollado figuras que pueden ser la respuesta a algunas dificultades sobre el fomento al desarrollo, que conlleva la instauración de estos instrumentos. Tal y como se señaló, el *Tax Credit* y el *Tax Exemption System* a favor del país exportador, anulan los efectos de los beneficios fiscales que los países importadores de capital establecen en sus legislaciones para atraer la inversión. En pro de evitar esta abolición, se han sugerido métodos como el *Tax Sparing*, también llamado descuentos por impuestos exonerados en el exterior, y descuentos por inversiones realizadas en el exterior. En este último, el país exportador concede descuentos tributarios a manera de porcentajes sobre las inversiones que se realicen en el exterior, con el objeto de ayudar al desarrollo económico del país receptor (Plazas Vega, 2006, pág. 426).

El *Tax Sparing* le permite al contribuyente hacer valer ante su Estado de residencia, un descuento equivalente al beneficio fiscal que hubiera recibido de pagar el impuesto en el país donde se generó la riqueza. Este mecanismo está orientado a incentivar la inversión en los países

importadores. La teoría sobre la funcionalidad de los descuentos por los impuestos exonerados en el exterior es la siguiente: 1) que, a pesar de su costo fiscal, los incentivos fiscales sirven para incrementar la inversión, 2) que sólo funcionan si el inversionista recibe el beneficio, y 3) que los países deberían conceder *Tax Sparing* para asegurar que sea el inversionista quien reciba el beneficio, y no el fisco del país de residencia (Byrne, 1998, pág. 69). Las críticas alrededor de este sistema se centran en una supuesta violación al principio de justicia, la generación de una aparente competencia desleal, y la concepción de que genera un desestimulo a la inversión de utilidades como consecuencia de que el beneficio se percibe es en el país de la residencia y para adquirirlo se deben llevar los ingresos a dicho país (Cahn-Speyer Wells, 2006, pág. 578).

Al respecto, otra parte de la doctrina ha manifestado que este método no viola el principio de justicia, tal y como lo afirman los detractores de este mecanismo (al dejar en mejores condiciones al contribuyente que obtiene renta en el exterior respecto a quien la genera en el país de residencia) en tanto el criterio más justo para gravar la renta es el criterio fuente y no se puede comparar la situación del residente que hace inversiones en el exterior con aquellos que hacen inversiones en territorio nacional (Plazas Vega, 2006, pág. 426). En lo que respecta a la supuesta competencia desleal, se recuerda que los tratados bilaterales para la DTI generalmente cuentan con cláusulas de no discriminación que eliminarían ese efecto; y finalmente, en relación con la aparente estimulación en la reinversión de utilidades, se pone de presente que esta decisión no está determinada sólo por el factor fiscal (Cahn-Speyer Wells, 2006).

#### 4. CDIs ratificados por Colombia

Algunos Organismos Internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE), la Organización de las Naciones Unidas (en adelante ONU) y la Comunidad Andina (en adelante CAN),<sup>1</sup> han diseñado Modelos de CDI orientados a evitar la DTI a partir de la implementación de métodos coherentes con los valores políticos que rigen dichos entes internacionales, y por ello se espera que las naciones que hacen parte de ellos utilicen estos modelos a la hora de negociar acuerdos fiscales, a pesar de que no son de obligatoria aplicación para sus miembros.<sup>2</sup>

Colombia ha suscrito CDIs bajo las bases de alguno de estos modelos desde hace más de setenta años, casi todos de alcance bilateral. El único instrumento de carácter plurilateral es la

---

<sup>1</sup> El modelo de CDI de la OCDE es un cuerpo normativo que se caracteriza por la prevalencia del criterio residencia respecto al criterio fuente, establece el Tax Credit y el Tax Exemption System a favor del país exportador como los métodos más idóneos para evitar la DTI (Rohatgi, 2008, pág. 133). Es importante resaltar que esta organización está compuesta principalmente por países desarrollados, con aparatos institucionales fuertes y con valores políticos que simpatizan con la libertad de mercado y la movilidad de factores de producción. Su modelo de Convenio Data de 1963, cuando esta organización estaba compuesta sólo por países desarrollados, implementó con el objetivo de regular precisamente las relaciones entre estos países que se encontraban en un nivel igual de desarrollo.

La ONU por su parte, diseñó un modelo de CDI pensando en las relaciones entre países con desarrollo económico disímil. Uno de sus principales objetivos es establecer "pautas fiscales para la liberalización del comercio con el objeto de liberar recursos adicionales que permitan un crecimiento sostenible y promover la coordinación fiscal bilateral" (Rohatgi, 2008, pág. 185). La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, aplica tanto el criterio residencia como el criterio fuente, dándole una mayor preponderancia a este último que el modelo OCDE. Una de las principales diferencias de este modelo con el propuesto por la OCDE radica en una mayor laxitud respecto al alcance del concepto Establecimiento Permanente. En lo que respecta a los métodos, la ONU ha establecido que se deben tomar medidas para que los incentivos fiscales que ofrecen los países en desarrollo lleguen al inversor y no se traslade el recaudo al país exportador dé cuenta del sistema de crédito fiscal. Ello se logra a través de la implementación del Tax Sparing a favor de los países en desarrollo (ONU, 2013, pág. 318).

La CAN se elaboró un modelo pensado para países en desarrollo como receptores de inversión, y el método que por excelencia implementa es el Tax Exemption System a favor del país de la fuente. Este sistema tiene la particularidad de que establece un régimen para sus Países Miembros y establece un modelo de Convenio para estos con terceros Países bajo el mismo criterio fuente.

<sup>2</sup> En el caso de la CAN, la obligatoriedad está dada entre Países Miembros siendo que el modelo de Convenio de la Decisión 40 para terceros países tiene calidad de guía.

Decisión 40 de 1969 “*Acuerdo de Cartagena*”, desarrollada mediante el Decreto 1551 de 1978 y modificada por la Decisión 578 de 2004 de la CAN. Los instrumentos consagrados en estas decisiones son especiales dentro del marco de la fiscalidad internacional en Colombia, ya que se distancian sustancialmente de los modelos tradicionales de negociación en la materia (modelo OCDE y modelo ONU). Este modelo no se corresponde con un tratado en estricto sentido; es una norma de derecho comunitario que ingresa directamente al ordenamiento jurídico sin necesidad de ratificación.

El modelo CAN del 69 se formuló en un momento de políticas económicas proteccionista en el que se definía la potestad impositiva a través del criterio fuente, que es el que más se adecúa a los intereses de los países importadores de capital (Plazas Vega, 2006, pág. 416). Éste exceptúa de este tratamiento, y permite la imposición en el Estado de residencia, en los casos de transporte terrestre y aéreo (Art. 8 Decisión 578) y los dividendos y participaciones (Art. 11 Decisión 578), y otros asuntos como los provenientes de las ganancias de capital (Art. 12 Decisión 578) y rentas provenientes de prestación de servicios personales (Art. 13 Decisión 578). Con la última modificación al modelo CAN se incorporaron cláusulas nuevas tendientes a fomentar la cooperación y prevenir la evasión fiscal; son ellas las disposiciones en el sentido de no discriminación (Art 18 Decisión 578), el intercambio de información, celebración de consultas (Art. 19 Decisión 578) y la asistencia en la recaudación (Art. 21. Decisión 578).

Respecto a la incidencia de este instrumento en relación con tratados celebrados por Colombia con otros Estados no miembros de la Organización, se han tenido inquietudes sobre la obligación de Colombia de remitir para consulta obligatoria al Tribunal Andino los CDI adoptados bajo modelos diferentes al de la CAN, ya que según el Art. 123 del Estatuto del Tribunal Andino, en caso de conflicto de normas de la CAN con normas de derecho interno, el juez de última o única instancia (en este caso sería en primer lugar, la Corte Constitucional colombiana, al revisar el tratado bilateral y su ley aprobatoria; o posteriormente, la jurisdicción de lo contencioso administrativo, al advertir la contradicción) debe remitir el caso ante el Tribunal, a fin de que éste se pronuncie sobre el asunto.

En varias ocasiones se ha sugerido a la Corte que en las Sentencias de Control de Constitucionalidad de estos tratados bilaterales y de sus leyes aprobatorias se pronuncie sobre la vigencia de la obligación de remitirlos al Tribunal Andino; sin embargo, el órgano colegiado ha optado por no manifestarse sobre el asunto bajo el argumento de que las disposiciones del Estatuto del Tribunal Andino no hacen parte del Bloque de Constitucionalidad; y por tal motivo, se sale de la órbita de su competencia pronunciarse sobre el tema.<sup>3</sup>

En el ámbito bilateral, el contenido y la forma de negociación de los CDI en Colombia cambió radicalmente después del acuerdo adoptado con España en el año 2005. A partir de ese, se comenzó a utilizar los mecanismos del *Tax Credit* y el *Tax Exemption System* bajo el Modelo OCDE, y se implementaron figuras adicionales con el objetivo de evitar la evasión fiscal y fomentar la cooperación internacional en materia fiscal.

Los tratados bilaterales adoptados por Colombia durante el siglo XX hasta el primer quinquenio del siglo XXI, que tenían por único objeto evitar el fenómeno de la doble imposición internacional, poseían dos características muy particulares: en primer lugar, estos Convenios se circunscribían a controlar el fenómeno de la sobreimposición sólo en el área del transporte aéreo y marítimo; y, en segundo lugar, la utilización exclusiva del criterio de residencia para determinar el Estado que llevaría a cabo la imposición, a partir de la exoneración total al impuesto a la renta y complementarios –en algunos de ellos también al impuesto al patrimonio según las disposiciones del tratado- a las empresas aeronáuticas extranjeras que desarrollan operaciones dentro del país,

---

<sup>3</sup> Esta posición de la Corte Constitucional se encuentra en las Sentencias C-291 de 2007, C-425 de 2008, C- 488 de 2009, C-460 de 2010.

con el compromiso que se exoneraría a las empresas colombianas con operaciones de transporte aéreo o marítimo en el exterior. Ahora bien, la mayoría de los CDI suscritos después de 2005 se ha correspondido con el modelo OCDE para evitar la doble tributación.<sup>4</sup>

La definición más elaborada en los convenios vigentes bajo el modelo OCDE es la de Establecimiento Permanente (EP), según la cual un residente de un país tiene un EP en otro Estado cuando tiene un lugar fijo de negocios en el territorio del último, mediante el cual realiza toda o parte de su actividad<sup>5</sup>.

El más grande de los apartados de los CDI es aquel en el cual se determina en cabeza de qué Estado recae la potestad tributaria para gravar las rentas inmobiliarias, los beneficios empresariales, el transporte aéreo y marítimo, las empresas asociadas, los dividendos, los intereses, las regalías, las ganancias de capital, los servicios personales o rentas de empleo, las pensiones, las rentas de los estudiantes, deportistas y artistas. La regla general es que dicha potestad recaiga en el Estado de residencia de quien percibe el ingreso, a excepción de que lo haya percibido en el otro Estado en ocasión a un Establecimiento Permanente situado en él, o que se trate de rentas inmobiliarias, casos en los cuales se aplicaría el criterio fuente.<sup>6</sup>

En algunos casos se establece que tanto el país de residencia como el país de la fuente pueden gravar conjuntamente, pero se establecen límites para la imposición del segundo, este es el caso típico de las regalías, los dividendos y los intereses, donde según el origen de estos, se establece un monto máximo de imposición por parte del Estado de origen. Dentro de los métodos para evitar la DTI estos acuerdos consagran el *Tax Credit* y el *Tax Exemption System*. Con la cláusula en la cual se establece la solución en el caso de conflictos de residencia, se evita la DTI a causa de la aplicación del criterio residencia por ambos Estados, ya que esta disposición establece las reglas bajo las cuales una persona que detenta doble residencia será gravada en uno sólo de los Estados. En lo que respecta al patrimonio, se establece que la potestad tributaria la tiene el Estado de residencia del contribuyente, excepto cuando se trate de inmuebles o muebles ligados a un Establecimiento Permanente, en donde la facultad se traslada al Estado donde se encuentren los bienes.

## 5. Una mirada desde los CDI vigentes

Los países en desarrollo cuenta con una limitada capacidad productiva, la debilidad de sus instituciones, sus industrias escasamente diversificadas, el subdesarrollo de sus mercados, el limitado acceso a servicios sociales para la mayoría de la población, la mala infraestructura y la

---

<sup>4</sup> Se puede observar así que después del Convenio de doble imposición entre Colombia y España, aprobado por la Ley 1082 de 2006 (Sentencia C- 383 de 2008); ha aumentado vertiginosamente la adopción de estos instrumentos en Colombia. Después de este CDI se suscribieron acuerdos de igual naturaleza con otras naciones, ellos son los convenios de doble imposición celebrados entre Colombia y Chile, aprobado por la Ley 1261 de 2008 (Sentencia C-577 de 2009); Colombia y Panamá, aprobado por la Ley 1265 de 2008 (Sentencia C-466 de 2009); Colombia y Suiza, aprobado por la Ley 1344 de 2009 (Sentencia C-460 de 2010); Colombia y Canadá, aprobado por la Ley 1459 de 2011 (Sentencia C-295 de 2012); y Colombia y Estados Unidos de México, aprobado por la Ley 1568 de 2012 (Sentencia C-221 de 2013).

El acuerdo con Panamá ha sido hasta la fecha el único CDI que se corresponde con la política de negociación de estos instrumentos antes del 2005; su objetivo es prevenir la DTI sólo en el transporte aéreo y marítimo, y para ello utiliza el método *Tax Exemption System*; mientras que los demás comparten una misma estructura y su contenido es similar.

<sup>5</sup> La doctrina ha puesto de presente que de acuerdo a las resoluciones en que la OCDE comenta su convenio, para que se entienda que existe un EP en un territorio, se requiere verificar qué actividad se desarrolla en el Estado de la fuente, sea estable (tenga vocación de permanecer en el tiempo); autónoma de la casa matriz; y generadora de renta por sí sola (Uckmar, Corasaniti, & Capitani di Vimercate, 2010, pág. 107).

<sup>6</sup> Chile particularmente agrega otro concepto que permite que la imposición se dé en el Estado de la fuente en el caso de los servicios personales, cuando una persona tenga una base fija en el país. Canadá permite igualmente aplicar el criterio fuente en materia de transporte aéreo y marítimo en los casos en los cuales la actividad se desarrolle entre dos lugares del país donde se generó el ingreso.

falta de acceso a las TICs; suelen ser los elementos típicos de las naciones menos avanzadas (Stiglitz & Charlton , 2007, pág. 129). Puesto que Colombia es un país en desarrollo tiene varios de los problemas que caracterizan este tipo de naciones.

Para cambiar la situación de subdesarrollo del Estado colombiano se deben adoptar medidas tendientes a fomentar las fuentes fundamentales del desarrollo; estas son: i) la acumulación de capital; ii) la productividad de los factores; iii) el cambio tecnológico; iv) la cualificación de la mano de obra (Stiglitz & Meier, 2002, pág. 219) y por supuesto, la educación como pilar fundamental de la sociedad. Por lo tanto, el Estado puede diseñar políticas para fomentar estas fuentes en una de las dos direcciones que han regido la historia de las políticas económicas: la proteccionista, en la cual se espera que el Estado corrija las fallas del mercado, garantice el acceso a servicios sociales (educación, salud, empleo) y asegure la estabilidad económica del país<sup>7</sup>; y, la que confía en que por medio de la liberalización de la economía, se asignen eficientemente los recursos claves para el crecimiento(Stiglitz, 2004, pág. 165).

Organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial han propuesto un modelo de desarrollo económico que consideran más acorde con las necesidades de subdesarrollo Latinoamericano y que evita las distorsiones fiscales: un modelo de mercados libres (Stiglitz J, 2004, pág. 61). Bajo esta corriente, el desarrollo se da como consecuencia del aprovechamiento de las ventajas comparativas que hacen las actividades productivas más eficientes (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, CEPAL, 2005, págs. 14-35). Por consiguiente, si la inversión depende del ahorro y en Colombia el ahorro doméstico es escaso, el déficit debe ser solventado mediante financiamiento externo. Por esta razón, las políticas bajo esta corriente para Colombia, deben encaminarse a atraer la inversión mediante la generación de incentivos que permitan atraer inversiones de largo plazo. En este sentido, es importante generar un marco institucional que favorezca la inversión extranjera directa, dentro de ese marco se deben incorporar aspectos tales como estímulos fiscales, disminuir la burocracia para el ingreso del capital dentro del país, garantizar la seguridad jurídica, entre otras.

Cuando Colombia suscribe un CDI está adoptando una posición frente al modelo de desarrollo económico quiere que seguir. En caso de implementar el modelo de CDI de la CAN; se está optando por una posición proteccionista<sup>8</sup>, donde se ponen obstáculos al capital extranjero y como consecuencia las inversiones deberán ser financiadas con recursos internos que normalmente son escasos dado el bajo nivel de ahorro privado y del gobierno. Con el modelo de la CAN el recaudo del país importador aumentaría y tendría más dineros para educación, salud y bienestar social en general. Sin embargo, es difícil que los países desarrollados, -que son los mayores exportadores del capital y tecnología-, acepten el criterio fuente y sacrifiquen su recaudo. Esta situación, imposibilitaría un acuerdo de doble imposición bajo este modelo y consecuentemente se generarían los supuestos fácticos que dan lugar a la DTI, ocasionando un efecto fiscal negativo para atraer la inversión al país.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> Bajo un modelo proteccionista el Estado suele hacer erogaciones con el objetivo de invertir en infraestructura, servicios públicos y derechos prestacionales. Para ello requiere de grandes ingresos, provenientes, -entre otras fuentes-, de la captación de tributos. Además, el Estado protector tiende a regular los mercados, con el objetivo de hacerlos menos inestables y más equitativos, para lograrlo impone barreras al comercio exterior y reglamenta las actividades productivas. Estas acciones son generadoras de distorsiones en los mercados y se han catalogado de indeseadas por considerarseles perjudiciales.

<sup>8</sup> Al respecto ver las gacetas del congreso 242 del 9 de mayo de 2011, 326 del 30 de mayo de 2011, 225 del 19 de mayo de 2010, 787 del 19 de octubre de 2010 en las que se discuten los proyectos de ley aprobatorias de CDIs.

<sup>9</sup> Adicionalmente, es importante recordar que el Estado colombiano se caracteriza por tener instituciones débiles con un alto nivel de corrupción, así como un aparato burocrático ineficiente que genera una gran desconfianza institucional (OCDE, 2013, pág. 26) Como resultado, los contribuyentes no confían en que los dineros captados en impuestos se inviertan íntegra y eficientemente en financiar servicios públicos esenciales, infraestructura, desarrollo de tecnologías y demás necesidades públicas. Por lo tanto, la recaudación de impuestos en consideración del criterio fuente para los extranjeros es difícil y el Convenio CAN, como instrumento para el desarrollo tampoco, contaría con total legitimidad sino se consolidan primero instituciones confiables.

El objetivo de aumentar la celebración de CDIs bajo el modelo de la OCDE en Colombia, se corresponde con la corriente política predominante en el país en las dos últimas décadas: la liberalización de los mercados donde el principal objetivo extrafiscal de estos convenios es ofrecer estabilidad y seguridad jurídica que atraiga el capital y la tecnología externa necesaria en el país.

## 5.1 Seguridad Jurídica para la Inversión

Son múltiples los argumentos en favor de la adopción de Acuerdos de fiscalidad internacional bajo el modelo de la OCDE. Entre ellos, se encuentra la idea de que el carácter internacional de este instrumento, -donde los Estados se obligan voluntariamente porque están dispuestos a cumplir sus compromisos-, brinda mayor seguridad jurídica al inversor, quien no tendrá que revisar el ordenamiento jurídico fiscal del país importador sino que puede orientarse por lo dispuesto en el Convenio suscrito con el país de origen (Lewin Figueroa & Rodríguez-Piedrahita, 2000, pág. 4).

El ordenamiento colombiano se caracteriza por tener constantes cambios legislativos en materia impositiva (OCDE, 2013, pág. 4), como resultado tiene una inmensa cantidad de normas en la materia, a la que se tendrá que enfrentar un contribuyente para determinar su carga tributaria. Para el extranjero ha de ser mayor el esfuerzo para entender todo este sistema normativo, ya que difícilmente estará familiarizado con las disposiciones del ordenamiento jurídico nacional. Así es como, los tratados internacionales entran a jugar un papel estabilizador de las reglas de juego con las que los agentes externos van a desarrollar su actividad dentro del país.

No obstante, cuando se dice que la seguridad jurídica del modelo OCDE atrae la inversión, se está olvidando que los demás modelos de convenio también tienen naturaleza de tratados; por ello, bajo el principio "*pacta sunt servanda*" el Estado se compromete internacionalmente de la misma manera, sin embargo con el criterio de residencia, los inversionistas posiblemente sentirán mayor seguridad, ya que las obligaciones fiscales se pagaran en sus países y por ende gozarán de mayor claridad sobre las mismas .

Es preciso señalar, que la seguridad jurídica no se da sólo por la permanencia de la norma, esta se encuentra totalmente vinculada con la claridad de las reglas de juego que permitan aplicar los postulados normativos sin muchos problemas. No obstante, los modelos de tratados, no suelen agotar todos los supuestos, y a la hora de aplicarlos pueden dar lugar a vacíos normativos y lagunas. Para ello, estas normas suelen consagrar criterios de interpretación dentro de su articulado y las organizaciones que diseñan el modelo emiten comentarios que sirven de apoyo para dirimir los conflictos interpretativos. Aún así no se puede predicar que los convenios sean de fácil entendimiento y aplicación.

Por otro lado, las cláusulas de procedimiento amistoso también se constituyen como una garantía para el inversor. Con estas se tiene por seguro que ante conflictos de sobreimposición las administraciones del país fuente y el país residencia, tienen la obligación de comunicarse entre ellas para dirimir las discrepancias.<sup>10</sup>

De igual modo, la cláusula de No discriminación genera seguridad en el inversor e incentiva el ingreso de capitales extranjeros. Según esta disposición, los nacionales de un Estado contratante que realicen operaciones comerciales en otro país, no podrán ser sometidos a condiciones más desfavorables respecto de las que recaen sobre los pertenecientes a aquel. Esta medida

---

<sup>10</sup> Al respecto, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario; con calidad de interviniente en la sentencia C- 211 de 2013 se pronunció indicando: "el procedimiento de mutuo acuerdo busca lograr la efectiva aplicación del convenio, el mismo presenta poca eficacia práctica porque es discrecional de la administración, no es obligatorio llegar a un acuerdo y no se prevé el arbitramento como mecanismo para resolver el asunto de forma definitiva." (Parte III numeral 4) con base en lo planteado, para la efectiva aplicación de estas disposiciones se requiere de una reglamentación conjunta entre los Estados, la cual materialice este tipo de acuerdos, sin embargo actualmente no existe tal en Colombia y consecuentemente este tipo de cláusulas carecen de impacto.

efectivamente brinda estabilidad sobre las condiciones bajo las cuales se decide invertir. Desafortunadamente implica renunciar a un mecanismo muy importante de política fiscal: las concesiones impositivas para fomentar el desarrollo de la inversión nacional.

Para concluir, es cierto que los inversionistas buscan estabilidad y los tratados proporcionan reglas claras sobre las condiciones de inversión, garantías contra la discriminación e inclusive reducen la carga tributaria (Byrne, 1998, pág. 35); no obstante, es difícil saber hasta qué punto la seguridad jurídica determina la inversión en este contexto ya que los inversionistas basan sus decisiones principalmente en la rentabilidad de la actividad en un lugar determinado. Además, no se puede aislar el efecto de los tratados de otras situaciones como los ciclos económicos, la infraestructura, la apertura comercial, costos de hacer negocios, entre otros, cuando se estudia la incidencia de estos en las elecciones de inversión.

## **5.2 Eliminación de las Distorsiones fiscales para alcanzar el Desarrollo**

La piedra angular de los argumentos a favor del modelo OCDE consiste en que este cuerpo normativo además de evitar la doble imposición, elimina las distorsiones fiscales que afectan la eficiencia económica. En condiciones de competencia perfecta es indeseable que las intervenciones del Estado influyan en las decisiones de ofertar y demandar de los agentes, pues generan desequilibrio e inestabilidad en los mercados y lleva a la ineficiencia de los mismos. Sin embargo, el comercio internacional no se rige por los presupuestos de competencia perfecta y como consecuencia, hay agentes que pueden manipular los precios y las condiciones de producción. Los Estados desarrollados tienen el poder de influir en las condiciones comerciales y cuentan con escenarios institucionales más atractivos para la inversión; en contraste, los países en desarrollo tienen más obstáculos para ofertar en el ámbito internacional y no tienen poder de intervenir en las reglas del comercio mundial. En este orden de ideas, los países subdesarrollados no pueden entrar al mercado mundial con condiciones formalmente iguales a las de los países desarrollados cuando materialmente son diferentes (Stiglitz & Charlton , 2007, pág. 148).

Los principales activos de las naciones en desarrollo para la inversión son la gran disponibilidad de recursos y la potencialidad de sus incipientes mercados; sin embargo, estos factores por sí solos no son suficientes para atraer capitales a un país. Por consiguiente, en el contexto de movilidad de capital donde los individuos buscan maximizar ganancias, es bastante normal que los países importadores de capital estén constantemente desarrollando estímulos de carácter fiscal para hacerse más competitivos. Consecuentemente, el deseo de eliminar las distorsiones fiscales que incentivan a los sujetos extranjeros a invertir en el país no parece razonable a la luz de las condiciones de subdesarrollo. En el caso Colombiano, es un total contrasentido elegir el modelo OCDE por considerársele el mejor para evitar las distorsiones fiscales, cuando la política de fomento de la inversión extranjera en el país ha tenido como pilar los beneficios tributarios para atraer el capital extranjero.

## **5.3 Otras Opciones para el Desarrollo en los CDIs**

Sí se sigue adoptando el modelo OCDE en el marco de las negociaciones de fiscalidad Internacional, se conseguirá la eliminación de la DTI por medio del sistema de *Tax Credit* y *Tax Exemption System*. Además se dará un estímulo a la inversión extranjera como consecuencia de la seguridad y la estabilidad que genera un tratado bilateral. Sin embargo, se anularán los incentivos fiscales del derecho interno que tienen por objetivo hacer más atractivo al país para los capitales externos, trasladando el recaudo a favor del país exportador de capital en detrimento del Estado Colombiano.

Con el objetivo de establecer acuerdos que eliminen los efectos negativos de la fiscalidad internacional, -sin sacrificar el recaudo-, y promover la inversión extranjera, Colombia puede adoptar parámetros más afines con el modelo ONU a la hora de delimitar su política de

negociación. Consecuentemente, puede acoger el criterio residencia y el criterio fuente ligado a un Establecimiento Permanente; pero además debe abrirse a métodos como el *Tax Sparing* o a los descuentos por la inversión extranjera, que fomentan la entrada de capital extranjero al país como resultado de los atractivos fiscales. Desafortunadamente, la mayoría de los países desarrollados no aceptan estos métodos bajo el entendido de que producen los efectos nocivos que para la neutralidad en las exportaciones (Cahn-Speyer Wells, 2006, pág. 587).

En definitiva, las mesas negociadoras de CDIs tienen la obligación de replantear las condiciones en las que han venido celebrando estos acuerdos, dado que el carácter bilateral de los mismos no admite reservas y ello conlleva a que tanto el legislativo como la Corte Constitucional estén limitados a la hora de aprobar estas normas, so pena de invalidar todos los beneficios que consagran y con ello perder los logros alcanzados en las mesas de negociación.

La mayoría de los tratados de doble imposición internacional adoptados por Colombia después del 2005, se han regido por el modelo de la OCDE, ello ha llevado a que por regla general se prefiera el criterio de residencia para definir qué nación gravará a un contribuyente y se permita la imposición en el Estado de la fuente solo si la riqueza en consideración a un establecimiento permanente.

Dividir la potestad tributaria en base a la residencia del contribuyente no tiene que traducirse necesariamente en una medida que favorezca a los países exportadores de capital, dentro del Derecho Fiscal Internacional existen figuras con el *Tax Sparing* y los descuentos por las inversiones extranjeras que permiten que la potestad tributaria este en cabeza del país de la residencia sin que ello implique el traslado del recaudo y la anulación de los incentivos fiscales dados dentro del país. La globalización y la apertura de los mercados no tienen que traducirse siempre en relación de pérdida o ganancia entre unos estados frente a los otros. Es necesario generar e implementar medidas y aplicar las existentes en la teoría para hacer del fenómeno de los mercados globales, situaciones en las que todos los Estados puedan ganar y la competencia sea justa. En este sentido, Colombia tiene mucho que reflexionar.

### Referencias bibliográficas

Byrne, P. (1998). Convenios Internacionales para Evitar la Doble Tributación. *Vigésimosegundas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*. Santa fé de Bogotá, Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Cahn-Speyer Wells, P. (2006). El Convenio de Doble imposición entre Colombia y España, desde la perspectiva de Colombia. En M. A. Plazas Vega, A. Altamirano, E. Buitrago Díaz, P. Byrne, P. Cahn-Speyer Wells, J. M. Calderon, y otros, *Estudios de Derecho Internacional tributario. los Convenios de Doble Imposición* (págs. 575-623).

Lewin Figueroa, A., & Rodríguez-Piedrahita, A. (2000). Los Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional como instrumentos de Estabilidad, promoción y garantía para la Inversión Extranjera. *Revista de Derecho Privados No. 25. Universidad de los Andes*, 3-49.

Lopez Espadafor, C. M. (2010). *Principios básicos de Fiscalidad Internacional*. Barcelona: Marcial Pons.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, CEPAL. (2005). ¿Por qué negociar tratados de Libre Comercio? *Estudios y Perspectivas* 5, 13-24.

OCDE. (2013). *Estudios Económicos de la OCDE- Colombia*. OCDE.

ONU, D. d. (2013). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados*. Nueva York: Naciones Unidas.

Plazas Vega, M. (2006). Metodos para Evitar la Doble Tributación Internacional. En M. A. Plazas Vega, A. Altamirano, E. Buitrago Diaz, P. Byrne, P. Cahn-Speyer Wells, J. M. Calderon, y otros, *Estudios De Derecho Internacional Tributario: Los Convenios De Doble Imposición* (págs. 413-449). Colombia.

PNUD. (2013). *Informe Sobre Desarrollo Humano*. Programas de las Naciones Unidas para el Desarrollo.

Rodriguez-Piedrahíta, A. (2006). Regimen Andino para evitar la doble Tributación: Una aproximación a la desicion 578. En M. A. Plazas Vega, A. Altamirano, E. Buitrago Diaz, P. Byrne, P. Cahn-Speyer Wells, J. M. Calderon, y otros, *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los convenios de Doble Imposición* (págs. 625-669). Bogotá: Legis.

Rohatgi, R. (2008). *Principios básicos de tributación Internacional*. Bogota: Legis. Stiglitz, J. (2004). *El Malestar en la Globalización*. España: Punto de lectura.

Stiglitz, J., & Charlton , A. (2007). *Comercio Justo para Todos*. Bogotá: Taurus.

Stiglitz, J., & Meier, G. (2002). *Fronteras de la Economía del Desarrollo: el Futuro en perspectiva*. Colombia: Alfaomega - Banco Mundial.

Uckmar, V. (2001). Los Tratados Internacionales en materia Tributaria. En I. C. Tributario, XXV *Jornadas de Derecho Tributario*.

Uckmar, V., Corasaniti, G., & Capitani di Vimercate, P. (2010). *Manual de Derecho Tributario Internacional* . Bogotá: Temis.

## **Normatividad Internacional**

Decisión 40 de 1971. Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros y del Convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión. (Comunidad Andina de Naciones) Junio 25,1980. Anexo I y II.

## **Cibergrafía:**

Banco de la República (2014); Flujos de inversión directa balanza de pagos recuperado el 05 de Enero de 2014 en <http://www.banrep.org/37nversión-directa>

Biblioteca virtual de tratados del Ministerio de Relaciones Internacionales (2014) recuperado el 05 de marzo de 2014. <http://apw.cancilleria.gov.co/tratados/sitepages/index.aspx>