

EL ROMPIMIENTO DEL PRINCIPIO DE SOSTENIBILIDAD FISCAL A CAUSA DE LA
APLICACIÓN DEL MODELO OCDE PARA LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA

LAURA NATALI FEO PELÁEZ

Autora

**UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE DERECHO
BOGOTÁ D.C.
2017**

**EL ROMPIMIENTO DEL PRINCIPIO DE SOSTENIBILIDAD FISCAL A CAUSA DE
LA APLICACIÓN DEL MODELO OCDE PARA LA DOBLE IMPOSICIÓN
TRIBUTARIA**

LAURA NATALI FEO PELÁEZ

Autora

MAURICIO TORRES GUARNIZO

Director de Tesis

**UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE DERECHO
BOGOTÁ D.C.
2017**

Contenido

	Pág.
<i>Introducción</i>	7
<i>Capítulo I. La doble imposición tributaria</i>	13
1.1 Causas de la doble imposición tributaria	16
1.2 Medidas y métodos para mitigar los efectos de la doble imposición tributaria	20
1.3 Modelos de convenio para la doble imposición tributaria	27
<i>Capítulo II. El Modelo Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico</i>	35
2.1 Los elementos del convenio modelo	38
2.2 Interpretación del modelo de la OCDE	40
2.3 Impuestos objeto del convenio modelo para la doble imposición	42
2.4 Límites del reparto de la soberanía tributaria en el modelo OCDE	43
2.5 Impactos en la aplicación del modelo de convenio OCDE	47
2.6 Análisis de reparto del modelo ONU sobre la doble tributación	50
2.7 Comparación entre el modelo OCDE y modelo ONU	57
<i>Capítulo III. El principio de sostenibilidad fiscal</i>	60
3.1 Déficit fiscal	65

3.2 Fines del Estado Social de Derecho	70
3.3 Rompimiento del principio de sostenibilidad fiscal a consecuencia de la aplicación del convenio OCDE para la doble imposición tributaria	72
<i>Conclusiones</i>	80
<i>Recomendaciones</i>	86
<i>Referencias Bibliográficas</i>	87

Lista de Cuadros

	Pág.,
Cuadro 1. Límites a la soberanía tributaria	44
Cuadro 2. Reparto en el modelo ONU fr soberanía tributaria entre los Estados Contratantes	50
Cuadro 3. Análisis de Reparto de la Soberanía Tributaria entre Colombia y Suiza	74

Lista de Gráficas**Pág.,****Gráfica 1.** Balance total del GNC (% PIB)

68

Introducción

En un contexto de economía globalizada como el que ha surgido a lo largo de los últimos años, se han dado relaciones económicas entre los Estados, es decir, se ha generado a lo largo de las últimas décadas una apertura económica, un alto flujo de inversión extranjera, de difusión internacional de tecnología, entre otros, lo que ha suscitado que entre los Estados también surjan contrariedades para los intereses de cada uno de ellos.

La doble imposición tributaria es una de estas contrariedades surgida a partir de las dinámicas entre los Estados. Es un obstáculo de índole fiscal a la inversión extranjera directa y en consecuencia también para el desarrollo económico, el crecimiento de empleo, el flujo de tecnología y en general, para todos aquellos aspectos positivos que están sujetas a la mencionada inversión.

La preocupación por la doble imposición tributaria y los efectos negativos que comprende ha suscitado que los Estados tomen medidas para mitigar los mencionados efectos con el fin de incentivar la inversión extranjera directa y que ésta se vea como una actividad atractiva, para esto se aplican ya sean medidas unilaterales, medidas convencionales o la aplicación de convenios de doble imposición tributaria como los modelos presentados por la ONU, la CAN y la OCDE, entre otros.

Colombia es un país principalmente receptor de inversión extranjera la cual ha generado un crecimiento y desarrollo económicos de alta incidencia en temas como la tasa de empleo, la entrada de tecnología, el fortalecimiento económico, etc. por lo que el Estado debe tomar las medidas jurídicas necesarias para que esta actividad continúe siendo atractiva para los

inversionistas y mantenga un crecimiento dentro del país. Siendo la doble imposición una dificultad para que el flujo de inversión extranjera siga creciendo Colombia se ha sometido a los parámetros de convenios de doble imposición tributaria.

Sin embargo, la adopción de convenios para la eliminación de la sobrecarga tributaria, aplicando específicamente las disposiciones del modelo de la OCDE, es excesivamente lesiva para países en vías de desarrollo como lo es Colombia. Esto se debe a que con miras a eliminar el doble gravamen alguno de los Estados contratantes cede la soberanía tributaria que tiene sobre ciertas categorías de renta y patrimonio lo que se traduce en que renuncia a determinados ingresos fiscales con el fin de que al contribuyente no le sea cobrado en alguna de las jurisdicciones tributarias. El modelo de la OCDE ha fijado un reparto dentro de sus estipulaciones, en ellas determina que algunos impuestos serán gravados por el Estado de la fuente y otros por el Estado de residencia, empero analizado el reparto se deduce que la mayoría de estas categorías de renta y patrimonio son gravadas por el Estado de residencia y un número menor gravados por el Estado de la fuente.

Es un hecho notorio que generalmente los países desarrollados son los que fungen como inversores y que los países en vías de desarrollo son en su mayoría receptores de inversión extranjera, es decir, que materializando las disposiciones del modelo de la OCDE se denota como éste favorece ampliamente a los países desarrollados los cuales se caracterizan por tener economías fuertes y sin embargo este modelo constituye un reparto en el que los gravámenes serán recaudados principalmente por ellos. En otras circunstancias se encuentran los países en vías de desarrollo que no cuentan con economías estables y sólidas, con todo, el modelo determina en el reparto que sean estos Estados los que renuncien a la mayoría de categorías de impuesto y por ende, a los ingresos fiscales que representan.

Esto podría convertirse en Colombia en un problema de sostenibilidad fiscal la cual se ha elevado a rango de principio a través del Acto legislativo 03 de 2011. El principio de sostenibilidad fiscal se concreta en el presupuesto por medio de la regla fiscal la cual ha determinado que los gastos estructurales no pueden ser mayores a los ingresos estructurales lo cual se encuentra contenido en la ley 1473 del 2011 y que en su artículo cinco (5) reza que se busca para el año dos mil dieciocho (2018) un déficit del 1.9% del PIB o menos y para el año dos mil veintidós (2022) del 1.0% del PIB o menos. Esto con el fin de que a largo plazo el Estado tenga un sistema financiero sostenible con los recursos necesarios para cumplir con los fines del Estado Social de Derecho y tener unas condiciones macroeconómicas óptimas.

¿Se rompe el principio de Sostenibilidad Fiscal en Colombia con la adopción de las disposiciones contenidas en el modelo OCDE para la doble imposición tributaria en los convenios celebrados con países desarrollados?

La aplicación del modelo OCDE en las disposiciones de convenios celebrados por Colombia con otros Estados aduce un rompimiento del principio de sostenibilidad fiscal pues el Estado voluntariamente está renunciado a ingresos fiscales que son de gran importancia para el sostenimiento del Estado y el cumplimiento de sus fines, ingresos que podría percibir si negociara la eliminación de la doble imposición tributaria bajo parámetros diferentes a los establecidos por el modelo OCDE, aplicando parámetros de otro convenio modelo que se ajuste más a los intereses fiscales de los países en vías de desarrollo, que tenga en cuenta las circunstancias económicas de estos, que sea equitativo y que no solo favorezca a los países desarrollados o valiéndose a través de medidas o métodos para la eliminación de la doble imposición tributaria.

Colombia ha celebrado bajo los parámetros de las disposiciones del modelo OCDE convenios con Suiza, España y Chile, es decir, que ha renunciado a su soberanía tributaria cediéndola a estos países y con ello ha surgido el rompimiento del principio de Sostenibilidad Fiscal. Para Colombia es conveniente renegociar estos convenios, modificar las disposiciones que son lesivas para los intereses económicos, financieros y sociales del Estado.

El problema que se ha planteado en el presente trabajo de grado es de gran importancia a nivel jurídico, social, económico y financiero, sin embargo, el enfoque que se desarrollará a lo largo de esta investigación es jurídico toda vez que se analizarán las leyes por medio de las cuales se han ratificado los convenios y cómo en ellas se ha establecido el reparto de la soberanía tributaria de Colombia, se analizará desde la perspectiva del Estado Social de Derecho en el cual se enmarca el Estado Colombiano desde la Constitución Política de 1991 y los fines que se han consagrado en el artículo dos (2) de ella y se finalizará estudiando cómo la suscripción de estos convenios a la larga afectan el principio de sostenibilidad fiscal y por consiguiente el cumplimiento cabal e íntegro de los fines del Estado.

Se plantea como principal objetivo determinar cómo la aplicación por parte de Colombia del modelo para la eliminación de la doble imposición tributaria de la OCDE en sus negociaciones con otros Estados afecta de manera negativa los intereses fiscales del Estado rompiendo el principio de sostenibilidad fiscal. Para lograr el objetivo principal se procederá a determinar de qué se trata el fenómeno económico internacional de la doble imposición tributaria, cuáles son los presupuestos para que se configure, cuáles son las fuentes por las que se genera, a quiénes afecta y cuáles han sido los instrumentos que han utilizado los Estados para mitigar los efectos de ésta. Luego se estudiarán las medidas y métodos que se han creado con el fin de eliminar la doble imposición tributaria y en qué consisten cada uno de ellos, cuáles son los más lesivos y

cuáles son de mayor conveniencia para los intereses de los contribuyentes y de los Estados. Posterior a ello, se analizan algunos modelos de convenios para la eliminación de la doble imposición tributaria, en qué consisten éstos, cuáles son sus métodos para eliminar la sobrecarga tributaria, cómo determinan el reparto de soberanía tributaria, cuáles son sus ventajas y sus desventajas. En seguida se examina el modelo de convenio para la doble imposición jurídica de la Organización para la cooperación y Desarrollo Económicos, se determina cómo este ha realizado el reparto de los impuestos objeto del convenio. Inmediatamente se analiza cómo la sostenibilidad fiscal elevada a principio por medio del Acto legislativo 03 de 2011 se rompe a causa de la aplicación del modelo convenio de la OCDE por parte de Colombia para negociar con otros países. A continuación se plantean soluciones para que el Estado Colombiano adopte los convenios para la doble imposición tributaria sin afectar de manera negativa los ingresos a las arcas del Estado, sin que se genere el rompimiento del principio de sostenibilidad fiscal.

Para el desarrollo de la investigación se tienen en cuenta en primer lugar los antecedentes históricos dados por la doctrina sobre la doble imposición tributaria, cómo empezó a darse éste fenómeno económico, cuáles son sus causas y los efectos que genera en la economía, así mismo como los Estados toman medidas para mitigar los efectos de éste fenómeno.

Se realiza un análisis de la doctrina para determinar cuáles fueron los métodos para mitigar los efectos de la doble imposición jurídica, cómo se desarrollaron los primeros modelos de convenios para la eliminación o mitigación de ésta, cómo ha sido el desarrollo de sus efectos teniendo en cuenta las diferencias económicas de los países, teniendo en cuenta que éstas en algunos son más fuertes que en otros y cómo esto puede generar efectos distintos. Se analiza el nacimiento de cada modelo mencionado en la investigación y se hará un estudio enfocado en su

mayoría sobre el modelo del convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos (OCDE), sus antecedentes, sus objetivos, etc.

Por último, se analiza cuáles son los efectos que genera la aplicación de estos convenios, tanto positivos como negativos, también el cómo ésta adopción puede generar el rompimiento del principio de sostenibilidad fiscal cómo y por qué se genera este rompimiento, y los efectos que éste genera dentro del sistema tributario Colombiano.

Capítulo I. La doble imposición tributaria

La doble imposición tributaria es un fenómeno tributario de índole internacional el cual se caracteriza por aplicar dos o más veces impuestos de naturaleza idéntica o análoga por parte de dos o más Estados a un mismo contribuyente sobre un mismo hecho generador y determinados sobre el mismo periodo de tiempo. Al respecto la OCDE define la doble imposición jurídica internacional como el “resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo” (Organización para la cooperación y el desarrollo económico [OCDE], 2010).

De éste fenómeno económico se deriva una clara afectación a los contribuyentes puesto que se vulnera el principio de progresividad, este hace referencia a la capacidad económica que tiene una persona para poder asumir la carga impositiva de la contribución, es decir, el porcentaje del gravamen corresponde a la capacidad económica de contribución que tiene el sujeto pasivo, como se argumenta en la Sentencia C-397 de 2011 “El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva” (Corte Constitucional, 18 de mayo de 2011, Sentencia C-397, MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub). Se deduce que al tener la obligación impositiva de contribuir en dos o más Estados se le genera un detrimento patrimonial a los contribuyentes como resultado del rompimiento del ya mencionado principio, lo que a su vez genera un desincentivo a los inversionistas de capital extranjero ya que sus réditos van a verse afectados negativamente por la doble carga.

Así es como a largo plazo la inversión extranjera se verá reducida, pues las condiciones tributarias no favorecen los réditos, por el contrario, se verán materializadas perdidas y a la largo el análisis de costo-beneficio no permitirá que ésta continúe creciendo, pues es una actividad que no recibe estímulos suficientes para continuar, en relación Pedernera (2014) argumenta que la doble imposición puede:

Originar una deformación de la libre circulación de capitales, trabajo y tecnología; siendo lógico que un exceso de la carga fiscal determine una desviación de los capitales de aquel Estado donde su utilización sería deficiente o irrentable, a otro Estado donde se produzca su óptima utilización. (p. 27)

Igualmente se afecta la libre circulación de bienes, pues, un inversionista que busque operar a nivel internacional se encuentra ante una situación inequitativa y de desincentivo por su posición a nivel competitivo en contraposición a los inversionistas que operan a nivel local puesto que estos solo tienen la obligación de contribuir al sistema fiscal del Estado en el cual se encuentran operando, mientras que el inversionista que busca operar a nivel internacional debe contribuir a más de un sistema fiscal, lo cual se evidencia con las ganancias o las perdidas.

Otro problema surgido de la doble imposición tributaria es la evasión y la elusión fiscal. Los ingresos percibidos por el inversionista se afectan negativamente por el desembolso de los dos gravámenes lo que genera que el contribuyente acuda a maniobras, en algunas ocasiones fraudulentas para evitar la afectación, dicho de otra forma, se estimula a que los contribuyentes empleen los medios necesarios para disminuir el exceso de la carga fiscal aunque estos sean ilegales, así como lo mencionan Herrera, Rodríguez y Arrieta (2010) “Siendo la Elusión una

realidad que debe afrontar un Estado, por las posibles pérdidas concernientes a ingresos fiscales internos y globales” (p. 9)

La doctrina en temas de derecho tributario internacional ha coincidido en que para que la doble imposición tributaria se genere es necesario que se configuren cinco presupuestos esenciales (Instituto Colombiano de Derecho Tributario [ICDT] , 2006), de la confluencia de estos resultará el fenómeno económico, dichos presupuestos son:

En primer lugar la identidad o similitud del gravamen, los impuestos objeto de la doble tributación deben poseer una naturaleza idéntica o análoga, a saber, ser comparables entre sí. En segundo lugar la imposición del gravamen tiene que ser por parte de dos o más Estados, o sea, dos soberanías tributarias recaen sobre un mismo sujeto pasivo. En tercer lugar la identidad del sujeto pasivo, el contribuyente debe ser sólo una persona (natural o jurídica) a la que se le ha impuesto la obligación de pagar dos veces el mismo gravamen. Sobre este punto Uckmar, Corasaniti, y De' Capitani (2010) manifiestan que la identidad subjetiva es un requisito para que se configure la doble imposición tributaria porque el gravamen debe recaer sobre el mismo sujeto pasivo, en caso contrario, cuando el mismo patrimonio o renta recaen sobre sujetos pasivos distintos, se estaría hablando de una doble imposición económica. El cuarto lugar la identidad del hecho generador, sobre este presupuesto La Corte Constitucional en Sentencia C-583 de 1996 lo define como: “el hecho gravado o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria” (Corte Constitucional, 31 de octubre, sentencia C-583, MP. Vladimiro Naranjo Mesa, 1996). El hecho generador es la situación indicadora de la capacidad contributiva, la que está sujeta a la doble imposición y sobre este recae la soberanía de los Estados. Por último está la identidad del periodo de tiempo, generalmente los Estados imponen la obligación tributaria en términos de anualidad, es entonces

menester que los dos o más Estados graven la renta comprendida en el mismo año o periodo de tiempo para que se constituyan los presupuestos de la doble imposición tributaria.

Cabe mencionar la opinión de Cesar Albiña (1974) citado por Pedro Nel Martínez (1988) sobre la existencia de la doble imposición tributaria la cual asegura también es un fenómeno que puede surgir a nivel interno, contrario a lo que plantea Alegría Borrás (1974) citado por Pedro Nel Martínez, pues éste lo considera como un fenómeno enteramente internacional pues implicaba necesariamente la participación de dos o más soberanías fiscales (Martínez, 1988). Sin embargo más congruente la consideración de Alegría Borrás respecto de la doble imposición tributaria, pues para que ésta se configure son necesarios el cumplimiento de ciertas premisas como la de un impuesto de naturaleza similar por parte de dos soberanías fiscales distintas, además, teniendo en cuenta que la doble imposición es el resultado de la aplicación de diferentes principios de conexión tributaria, los cuales se abordarán a continuación, es necesario que existan dos soberanías fiscales de Estados diferentes, es decir, la doble imposición tributaria es en toda su naturaleza un fenómeno enteramente internacional que surge de las relaciones económicas entre los Estados.

1.1 Causas de la doble imposición tributaria

Cada Estado aplica criterios de conexión tributaria con el fin de determinar cuáles serán los hechos gravados y cómo los sujetos pasivos estarán sometidos a la soberanía tributaria, es decir, en virtud de estos criterios los Estados fijan cuáles son las rentas susceptibles de tributación, con estos criterios los Estados se atribuyen potestad tributaria sobre las personas que tengan algún tipo de vinculación con éste, ya sea por razones de nacionalidad, domicilio, residencia, etc. Son dos criterios de conexión generalmente son conocidos en primera instancia el Criterio de la Renta Mundial, Uckmar, Corasaniti y De' Capitani (2010) exponen que también es conocido

como un criterio de sujeción subjetivo, es decir, los sujetos poseen un determinado vínculo o conexión de naturaleza personal. En virtud de éste criterio las personas que tengan dicho vínculo personal con el Estado están sujetas a imposición sobre sus riquezas independientemente de donde se hayan generado. Puede decirse que la soberanía tributaria de los Estados que aplican éste criterio logran alcanzar la renta y/o patrimonio de las personas más allá de sus límites territoriales, es decir, la soberanía fiscal se extiende en razones de nacionalidad, residencia, domicilio, ciudadanía, etc. En este criterio la soberanía tributaria del Estado alcanza a las personas que tienen un vínculo con él y los beneficios que haya producido dentro y fuera de su territorio. En segunda instancia está el Criterio de la Fuente, este se caracteriza porque el Estado grava las rentas generadas dentro de su territorio, a saber, los réditos que se produzcan dentro de un determinado territorio solamente pueden ser gravados por parte del Estado que ejerza jurisdicción sobre éste. Como lo mencionan Uckmar, Corasaniti y De' Capitani (2010), es un criterio de conexión objetivo, pues no se tiene en cuenta el sujeto pasivo ni la vinculación que éste tenga con el Estado, las rentas producidas en el extranjero por sus nacionales no son alcanzadas por su soberanía tributaria. Este principio se basa en la soberanía territorial, pues solamente se gravarán las rentas producidas dentro del territorio y no se gravarán las rentas que se estén produciendo en ubicaciones extranjeras así la persona que se encuentra en cabeza de esa actividad económica se encuentre vinculada con el Estado. Atribuye relevancia a una conexión de naturaleza objetiva el cual se identifica con el lugar de producción de la renta.

Los estados aplican los mencionados principios para determinar que rentas son las que se gravan en busca de adquirir ingresos fiscales, pero a consecuencia de la aplicación de éstos la soberanía fiscal de un Estado se sobrepone a la de otro, por lo que se va a generar como resultado que un mismo hecho gravable pueda ser gravado por ambos Estados. Es así como origina la

doble imposición tributaria, esta es el resultado de la autonomía que tienen los Estados para aplicar el criterio de conexión que crean más conveniente para sus intereses fiscales, económicos, financieros, sociales, etc.

Ejemplo: Una persona A, nacional del país X, en el cual el criterio de conexión es el de renta mundial realiza una actividad económica en el país Y, en el cual el criterio de conexión es de la fuente, como es en el país Y en donde éste produce sus réditos y el país Y grava todas las rentas producidas dentro de su territorio, la persona A estará obligada a pagar impuestos dentro de éste país y a su vez al ser nacional del país X y tener una conexión personal con éste, debe entonces cumplir con su obligación tributaria en virtud del criterio de renta mundial el cual aplica éste Estado, es decir, estará obligado a cumplir la obligación tributaria tanto en el Estado X como en el Estado Y, a consecuencia de la determinación de ambos Estados de aplicar los diferentes criterios de conexión, es aquí donde surge la doble imposición jurídica, puesto que una misma renta genera la obligación tributaria en los dos Estados, la soberanía fiscal de los dos países recae sobre un solo hecho generador, determinado en el mismo periodo de tiempo.

Al respecto, la teoría alemana mencionada por Uckmar, Corasaniti y De' Capitani (2010) da unas posibles causas de la doble imposición jurídica a consecuencia de la aplicación de los criterios de conexión. En primera instancia el contraste entre dos ordenamientos, uno de los cuales adopta el criterio de conexión personal y el otro un criterio de conexión objetivo. En segunda instancia el contraste entre dos ordenamientos que adoptan ambos un criterio de conexión personal pero de manera tal que cada uno de ellos considera un determinado bien o renta como existentes o producidos dentro del ámbito de su propia jurisdicción fiscal, y en última instancia el contraste entre dos ordenamientos que adoptan ambos un criterio de conexión

objetivo pero de manera tal que cada uno de ellos considera un determinado bien o renta como existentes o producidos en el ámbito de su propio territorio.

Los Estados autónomamente aplican el criterio de conexión que se ajuste a sus necesidades e intereses, sobre esto Martínez anuncia que ésta determinación distinta de criterios de conexión se debe a los intereses que tengan los Estados, es decir, para él existen dos grupos de países con intereses en contrario y al ser diferentes esos intereses aplican el criterio de conexión más conveniente a sus necesidades. (Martínez, 1988)

El primer grupo sería el cual está conformado por los Estados que en su mayoría son exportadores de capital, que son en su mayoría países desarrollados, por esto es de mayor conveniencia la aplicación del criterio de conexión de la renta mundial ya que grava las rentas de todas aquellas personas que se encuentran vinculados con ellos incluyendo aquellas que se han producido internacionalmente.

El segundo grupo son los países en vías de desarrollo, estos tienen economías poco sólidas y estables por lo que deben buscar medios para expandirla y se torne más fuerte. Una de las formas en que buscan fortalecer su economía es importando capital, por lo cual es evidente que para estos países es de mayor conveniencia gravar las rentas producidas dentro de su territorio, es por esto que optan por el criterio de conexión de la fuente para así poder obtener sus ingresos de las rentas que se han producido dentro de su territorio sin tener en cuenta la vinculación con el productor de los beneficios.

Cada Estado aplica el criterio de conexión que le sea más favorable para obtener ingresos fiscales los cuales serán destinados a las funciones que les competen y para cumplir con los fines que se han establecido, como ejemplo Colombia, el cual se enmarca en un Estado Social de

Derecho el cual tiene establecidos dichos fines Constitucionalmente y para los cuales necesita contar con recursos fiscales para poder cumplir con estos.

1.2 Medidas y métodos para mitigar los efectos de la doble imposición tributaria

A fin de mitigar los efectos negativos que se generan como resultado del fenómeno de la doble imposición tributaria, como lo son la minimización de la ya mencionada inversión extranjera directa, la vulneración al principio de progresividad, la doble carga impositiva, etc. y que a su vez estos problemas se deriven en evasión y elusión fiscal por parte de algunos contribuyentes que buscan de alguna forma mitigar los efectos negativos que se han generado sobre sus réditos y respondiendo a la realidad, a las consecuencias de la doble imposición se han creado medidas y métodos para aliviar la sobrecarga tributaria. Las medidas son adoptadas de manera unilateral, es decir, los Estados adoptan estas medidas en su ordenamiento jurídico interno y no es necesario que medie tratado alguno.

Es pertinente mencionar el argumento sobre estas medidas que expone Pedernera (2014) cuando manifiesta que:

Las medidas unilaterales no resultan aplicables cuando existen acuerdos específicos suscriptos con otro Estado, toda vez que los tratados prevalecen frente a la ley interna de cada país; por tanto, su aplicación se circunscribe a los casos en que no existen acuerdos o convenios firmados al respecto de la doble tributación. (p. 30)

Además de las unilaterales también se encuentran las medidas bilaterales y las medidas multilaterales, estas deben estar incorporadas dentro de un tratado, es decir, los Estados tienen que negociar los tratados y cada uno de acuerdo a su jurisdicción interna lo adoptará. Las medidas multilaterales son las que aplican mancomunadamente un grupo de Estados, mientras

que las medidas bilaterales son negociados por dos partes. Generalmente estas medidas bilaterales son negociadas bajo un esquema de convenio de doble imposición.

Sobre estas medidas González Poveda citado por Checa González (2008) dice que “únicamente tienen trascendencia los acuerdos bilaterales, puesto que los multilaterales, aun cuando ofrecen numerosas ventajas respecto a aquellos, no se aplican con carácter general en el ámbito de la fiscalidad internacional” (p. 157)

La diferencia entre los métodos y las medidas antes mencionadas según Michael Lang (1965), traducido por Diego Quiñones es que “las medidas para evitar la doble imposición son únicamente un cauce para la aplicación de los métodos que constituyen la verdadera respuesta al problema en cuestión.” (p.)

En cuanto a los métodos en primer lugar el método de la exención, este método es aplicado por parte del país de residencia el cual permite que las rentas que se hayan producido en fuente extranjera se les aplique la exención sobre algunos impuestos determinados. Esto significa que es el país de la fuente el que tendrá la potestad tributaria para gravar las rentas que se han producido dentro de los límites de su territorio, ejercerá su soberanía tributaria y gravará éstas rentas permitiendo así que el contribuyente alivie la carga impositiva del exceso fiscal.

Es un método de gran interés para los países en vías de desarrollo que por sus características tienen economías menos sólidas. Éste interés se genera porque éstos Estados se encuentran en una posición receptiva frente a la inversión extranjera al ser éstos en donde se produzcan las rentas y si los Estados residentes han adoptado el método de la exención permitirán que sean los países en vías de desarrollo los que ejerzan la soberanía tributaria sobre esos réditos, afectando positivamente su economía (Instituto Colombiano de Derecho Tributario [ICDT] , 2006). Éste

método permite dos modalidades, la exención integral y la exención con progresividad. La primera consiste en que el Estado de residencia deja de gravar las rentas producidas en el exterior, como lo dice el ICDT:

La exención se reconoce sin consideración alguna sobre la incidencia tributaria a que está sometido el contribuyente en el país de origen. El Estado de residencia del inversionista se abstiene de someter a imposición los réditos que el mismo obtenga en el exterior y de considerarlos para los fines de determinación del tramo de alícuotas progresivas aplicables a su jurisdicción para las rentas de fuente nacional. (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, p. 422-423)

La segunda de conformidad con la OCDE se caracteriza porque:

Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, que estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE, 2010, p.34)

Atendiendo a esta definición se entiende que el Estado de la fuente es quien gravará las rentas que se han producido en él y es el Estado de residencia quien va a renunciar a la soberanía tributaria que recaen sobre estos, sin embargo, puede tener en cuenta el porcentaje que estas representan con el fin de poder calcular el gravamen que recaerá sobre las categorías que sí se gravarán por su parte, es decir, se estima la tarifa que se aplicaría a la renta mundial del contribuyente y con esto se limitará su aplicación a las rentas producidas de fuente nacional, posteriormente a esto se exonerará las rentas producidas de fuente extranjera. Con éste método

aunque las rentas producidas de fuente extranjera no se gravan si se tienen en cuenta como base de referencia para determinar la tarifa progresiva aplicable a las rentas producidas de fuente nacional.

Sobre este método Romero (2008) afirma que:

El método de exención (tanto integral como por progresividad), al actuar sobre la base del impuesto va a ser defendido por los países importadores de capital (países en vías de desarrollo), que no verán contrarrestados en el país de residencia los incentivos fiscales que aquellos ofrecen para atraer inversión extranjera. (p. 211)

Es acertada la opinión de Romero en cuanto a la aplicación del método de la exención en mayor medida por parte de países en vías de desarrollo, pues éste establece que quien renuncia a la soberanía tributaria y por ende a los ingresos fiscales es el estado de residencia, que como es conocido, en la práctica tiende a ser un país desarrollado, pues son estos los que generalmente exportan inversión. Es el Estado de la fuente el que recibe los ingresos fiscales producto de los beneficios recibidos por los inversores y eso es conveniente para el sistema financiero de los países en vías de desarrollo, para un fortalecimiento de su desarrollo económico y contarán con mayores recursos los cuales se destinarán al presupuesto del gasto público por ejemplo, por lo que a la larga se ve beneficiada la sociedad.

Otro método es el del crédito por impuesto pagado en el exterior o Tax credit en el cual el Estado de residencia otorga al contribuyente la posibilidad de obtener una deducción por el impuesto que ya ha cancelado en el extranjero los cuales gravan las rentas que se han producida en fuentes extranjeras. Como lo menciona el ICDT (2006), la doctrina ha criticado éste método

puesto que afecta de manera negativa a los países en vías de desarrollo, ya que hace que los beneficios de los países receptivos de inversión extranjera se vean altamente disminuidos.

A menor incidencia del impuesto sobre la renta en el país receptor de la inversión, mayor es la incidencia y el recaudo en el país exportador, lo cual, como lo denuncia la doctrina, es indudablemente lesivo de los intereses en países en vías de desarrollo. (Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT, 2006, p. 423)

De éste método existen dos modalidades, primero la del Crédito del impuesto absoluto en este el Estado de residencia le reconoce al contribuyente la totalidad de la tarifa que ha cancelado por el impuesto gravado en el exterior en razón de las rentas producidas en su territorio. (Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT, 2006). El segundo método es el del Crédito del impuesto ordinario el cual a su vez tiene dos variables en primera instancia el Crédito del impuesto ordinario limitado sobre este el ICDT expone que “El límite al crédito por impuestos pagados en el exterior opera simplemente en función al impuesto al cual estarían sometidas las rentas correspondientes en el país de residencia” (Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT, 2006, p. 423). La segunda variable es el Crédito del impuesto ordinario proporcional con éste método se realiza un cálculo de la tarifa que correspondería al gravamen de la renta producida en el exterior en relación con el total de la renta que se ha producido en fuente nacional percibidas por el contribuyente (Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT, 2006). Éste es un método de exoneración excesivamente lesivo a los intereses Fiscales de los Estados, sobre todo si este es aplicado por parte de países en vías de desarrollo (como lo es Colombia) y de los cuales se sabe que cuentan con economías débiles y así mismo necesitan de un gran flujo de ingresos fiscales que ayuden a fortalecer su sistema financiero, mismo del cual van a surgir los presupuestos para cumplir con sus objetivos. Por eso, este método no es nada

conveniente a los intereses propios del Estado y a los intereses de sus coasociados, pues está renunciando voluntariamente a ingresos fiscales.

Colombia aplica a través del artículo 254 del Estatuto Tributario éste método:

Las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta y complementarios, el impuesto sobre la renta pagado en el país de origen, cualquiera sea su denominación (...) (Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989)

Otro método es el del descuento por impuestos exonerados o tax sparing en éste el país de la fuente de producción extranjera beneficia al contribuyente con la exoneración del gravamen sobre las rentas producidas dentro de su territorio, a su vez éste mismo contribuyente tiene un beneficio en el Estado de residencia, dicho beneficio consiste en el descuento del gravamen que no ha cancelado en el Estado donde ha producido sus rentas extranjeras, es decir, mientras en el Estado dónde produjo sus rentas recibe como beneficio una exoneración de los impuestos que gravan dicha renta en el Estado de residencia recibe un descuento equivalente al gravamen exonerado.

De éste método se infiere que se aplica un excesivo reduccionismo de los gravámenes. Si bien es cierto que el contribuyente a consecuencia de la doble imposición jurídica tiene una alta carga impositiva, con la aplicación de éste método ésta carga se disminuye en una alta medida, dejando como consecuencia el no pago de tributos que como ya se sabe son ingresos públicos necesarios para el sostenimiento del gasto público y así cumplir con los fines esenciales del Estado social de

Derecho como en el Estado Colombiano. Con la aplicación de este método de exención hay una clara afectación a los ingresos del Estado y en consecuencia se ve disminuido el presupuesto del gasto público por lo que el Estado tendrá en menor medida recursos para el cumplimiento de sus fines, como ya se mencionó en el caso de Colombia, los esenciales del Estado social de Derecho consagrados en la Constitución Política de 1991, en el artículo 2.

La crítica más notable hacía éste tipo de método es sobre el rompimiento del principio de igualdad respecto del Estado de la fuente donde se produjeron las rentas y el Estado de residencia, éste rompimiento se daría porque el método está dado en función del primero y no del segundo, pues aduce que estaría dejando en una posición más favorable a quienes generan su renta en el exterior, pues además de tener la exoneración del Estado donde las han producido, tienen el descuento del país de residencia (Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT, 2006).

Otra crítica es la alteración a la potestad impositiva del Estado de residencia puesto que la tarifa aplicable para la exoneración es la que se ha determinado en el país de la fuente extranjera. Así mismo, éste método de exención logra generar un incentivo a la inversión extranjera en el Estado de la fuente, pero éste incentivo es en detrimento de los intereses del Estado de residencia de producción extranjera el cual tiene la capacidad de establecer las exenciones las cuales afectan el impuesto del Estado de residencia (Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT, 2006).

En éste caso con la aplicación de éste método los afectados en su mayoría son los países en vías de desarrollo, pues si bien es cierto que tanto el Estado de residencia como el Estado de la fuente no tienen la posibilidad de recibir el gravamen por parte de los inversores, los países en

vías de desarrollo son los que generalmente fungen como países receptores de inversión y por ende estos son los Estado fuente. Mientras uno de los Estados exonera totalmente de impuesto, el otro exonera el porcentaje exonerado en el primero, lo que supone que ambos Estados pierden esos ingresos a causa del excesivo reduccionismo que aunque beneficia en gran medida a los inversores causa un detrimento en los ingresos fiscales del Estado, lo cual es de mayor relevancia para los países en vías de desarrollo.

1.3 Modelos de convenio para la doble imposición tributaria

Además de las medidas y métodos que los Estados han aplicado para la mitigación de los efectos negativos que la doble imposición tributaría pueda causar tanto a los contribuyentes como a los mismos Estados, a la inversión extranjera, al debilitamiento de la economía, etc. Instituciones Internacionales como la Organización de Naciones Unidas (ONU), La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), la Comunidad Andina de Naciones (CAN), entre otras, han creado modelos para los convenios que los Estados quieran suscribir para combatir éste fenómeno económico que como ya se ha mencionado, genera un detrimento económico en el patrimonio y las rentas de los contribuyentes y así mismo, también genera la elusión y la evasión fiscal, en estos modelos se determinan el reparto de las categorías de renta y patrimonio que gravarán cada uno de los Estados, es decir, se fijan cuáles serán los réditos que pueden ser gravados por el Estado de la fuente y cuáles los que serán gravados por el Estado de residencia. En estos se precisan cuáles son los métodos para la eliminación de la doble imposición tributaria que se aplicarán mediante estos modelos de convenio.

En Colombia particularmente la Dirección de impuestos y aduanas (DIAN), es consciente del papel fundamental que desempeñan los convenios de doble imposición tributaria para que el

Estado pueda competir internacionalmente en la economía globalizada que se encuentra en auge actualmente, trata de concientizar a los contribuyentes y a los posibles inversores de los instrumentos que representan los convenios de doble imposición para su beneficio (DIAN, 2010).

Es necesario para Colombia la aplicación bien sea de métodos o de convenios para eliminar la doble imposición tributaria en los tiempos actuales dentro de un marco de economías globalizadas. Colombia y en general los países en vías de desarrollo necesitan de la inversión extranjera que trae múltiples beneficios, por lo que es imperioso que se tomen las medidas necesarias para incentivar la inversión extranjera directa en el territorio Colombiano. Sin embargo, debe tenerse en cuenta los efectos que cada uno de estos métodos y convenios tienen sobre los ingresos fiscales del Estado y cómo pueden estos efectos afectar de manera positiva y negativamente al país, y en el caso de los efectos negativos, cuáles serán las medidas a tomar para que estos tengan una menor o nula incidencia.

Es necesario conocer cuáles son los convenios que actualmente tienen mayor incidencia en la economía globalizada y así mismo comparar cuáles son sus similitudes y diferencias, cuáles generan mayores beneficios tanto a los contribuyentes como a la economía interna y a los ingresos del Estado, cuáles son de mayor pertinencia y beneficio en economías débiles como la de los países en vías de desarrollo y cuáles generan efectos negativos, cuáles serían estos efectos y cómo se podrían combatir. Específicamente, qué método es más conveniente para Colombia que es un país en vías de desarrollo, el cual se enmarca en un Estado social de Derecho y el cual necesita de ciertos ingresos para cumplir con los objetivos que se han establecido constitucionalmente.

Primero se hablara del Modelo de convenio de doble imposición jurídica de la ONU. La ONU es una organización que nació el 24 de octubre de 1945, posterior a la reunión de los representantes de 50 países en San Francisco en la conferencia de las Naciones Unidas, en dónde se firmaría la Carta de las Naciones Unidas la cual fue firmada el 26 de junio de 1945 por dichos representantes. Pero oficialmente su existencia comienza el 24 de octubre de éste mismo año (ONU, 2011). Como organización internacional ha determinado unos objetivos, estos son en primer lugar el mantenimiento de la paz como el principal y la restauración de ella cuando existan tiempos de guerra. El mantenimiento del bienestar económico que se materializa en el fondo destinado a la ayuda de los aliados. La realización de misiones humanitarias. El control del terrorismo, entre otros.

En pro de las objetivos que tiene la ONU y más específicamente en el mantenimiento del bienestar económico, la organización ha desarrollado el modelo de convenio para la doble imposición jurídica puesto que es de conocimiento los efectos negativos que éste fenómeno económico genera, tanto en los contribuyentes como también en las economías de los Estados.

La última actualización que se realizó del modelo de la convención de la Organización de las Naciones Unidas fue en el año 2011 en Ginebra. Fue la Comisión de expertos en asuntos tributarios quienes aprobaron dicha actualización, antes de ésta, la última se había realizado en el año 2001. Ésta actualización es de vital importancia para los países desarrollados y en vías de desarrollo, pues es de conocimiento que éste modelo de convenio trata de favorecer a los dos grupos con las disposiciones que plantean como guía para la negociación de acuerdos fiscales (ONU, 2011).

Con la actualización que se ha dado en el 2011 se han introducido disposiciones tales como el arbitramento obligatorio vinculante, el cual establece que cuando existan conflictos entre las partes del convenio y éstas no sean posibles de resolver en el marco del procedimiento del acuerdo de la costumbre se resolverán entonces por medio de un proceso de arbitraje. También se confirmó y aclaró la importancia del intercambio de información bajo los parámetros de la ONU, de vital importancia para evitar la evasión y la elusión fiscal. Así mismo establecen las normas en virtud de las cuales los Estados pueden prestarse ayuda mutua en la recaudación de impuestos. Ésta actualización también va dirigida hacia combatir el problema de la evasión fiscal con relación a la imposición de plusvalías y también se incorporan los gravámenes que recaen sobre los ingresos obtenidos por los servicios personales basados en las disposiciones de la OCDE. Además de esto también se trata el tema de los precios de transferencias en países en vías de desarrollo (ONU, 2011).

Éste modelo ha sido creado para regular la doble imposición jurídica entre países desarrollados y países en vías de desarrollo. Según la ONU, este modelo favorece en mayor medida a los países que son determinados como el de la Fuente. Para la ONU es necesario que se promuevan las entradas a la inversión extranjera, pero que se promuevan de una manera política aceptable, económica y socialmente beneficiosas. Es menester que haya cooperación fiscal internacional para promover la inversión extranjera y multiplicar la movilización de recursos internos y al mismo tiempo combatir problemas tales como la evasión y la elusión fiscal (ONU, 2011).

La ONU determina que los objetivos de estos acuerdos fiscales son la protección de los contribuyentes ante la doble tributación y como consecuencia de ésta protección, el incentivo

para que la circulación comercial internacional se vea beneficiada, como también la inversión extranjera. Otro punto que busca la ONU con éste modelo de convenio es brindar seguridad jurídica y tributaria a los inversores tanto locales como extranjeros, que no haya desigualdad frente a los beneficios que éstos reciban con ocasión de la producción de sus rentas y que la protección fiscal y jurídica no se focalice en solamente uno de estos grupos (ONU, 2011).

Algunas de las características del modelo de doble imposición jurídica de la ONU, son tratar de mantener un planteamiento equilibrado frente a la aplicación de los criterios de conexión de la renta mundial y el de la fuente y cómo dar solución simétrica al conflicto económico que se genera a consecuencia de estos, aunque éste modelo da primacía al criterio de conexión de la fuente. Es importante tener en cuenta que éste modelo no tiene carácter vinculante, sus disposiciones no cuentan con un carácter ejecutorio ni tampoco tienen el carácter de recomendaciones oficiales por parte de la ONU, sino de lo que se trata es de contribuir a la negociación, interpretación, aplicación de los acuerdos a los que lleguen los Estados, es decir, el modelo actúa como una guía que busca facilitar la negociación y que delimita como pueden aplicarse las disposiciones que pretenden adoptar los Estados participantes del convenio. En caso de que exista negociación, es necesario que en el momento en que se vayan a suscribir los convenios los países participantes tengan en cuenta las disposiciones de su legislación interna respecto a los impuestos objeto del convenio, puesto que si llegan a existir disposiciones en contrario, aunque con la ONU no exista carácter vinculante, el convenio fiscal prevalecerá por encima de las normas internas (ONU, 2011).

Al respecto Ocampo (2000) revela sobre éste modelo que:

Un estudio reciente sobre el impacto del modelo ONU en la negociación de los CDI revela que el modelo ha sido una importante herramienta para la negociación de este tipo de acuerdos, siendo que una parte importante de los países en vías de desarrollo ha adoptado sus recomendaciones. También resulta interesante destacar que la revisión efectuada de 811 CDI, de los 114 correspondías entre tratados entre países desarrollados, se notó un uso generalizado de muchas de las recomendaciones del modelo ONU entre estos países. (p. 65)

Otro modelo es el del Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal de la CAN Decisión 578. La comunidad Andina de Naciones es una comunidad que se ha unido de manera voluntaria con el objetivo de alcanzar el desarrollo integral, equilibrado y autónomo, mediante la integración Andina. Ésta comunidad está integrada por Perú, Colombia, Bolivia y Ecuador, puesto que estos países tienen un pasado y unos objetivos en común.

La comunidad Andina está organizada y conformada por órganos e instituciones las cuales se encuentran articuladas en el Sistema Andino de Integración conocido como el SAI. La forma en cómo está organizada la CAN, hace que ésta funcione casi de la misma manera como lo hace un Estado, puesto que cada instancia cumple unos roles y unas funciones que están específicamente determinados.

En cumplimiento de los objetivos en común que tienen los países miembros de la CAN se han desarrollado temas tales como la eliminación de la doble imposición jurídica que han sido resultado de las relaciones económicas entre estos cuatro países, por esto la comisión como órgano normativo aprobó la decisión 578 del 4 de mayo de 2004, decisión que tiene como finalidad regular esta doble imposición jurídica y así mismo prevenir problemas fiscales como la

evasión y la elusión. Ésta decisión se caracteriza como la mayoría de acuerdos fiscales por ser de naturaleza supranacional, es decir, en caso de que hayan disposiciones en contrario dentro de la legislación interna de alguno de los países miembros, prevalecerá la decisión 578 (Ocampo, 2000).

La CAN en la decisión 578 da prevalencia a gravar las rentas del país de la fuente productora, es decir, las personas naturales o jurídicas que perciban rentas en el exterior no tendrán que cancelar el tributo en su país de residencia, por el contrario, sólo deberán pagar el tributo en el país en donde hayan producido las rentas siendo ésta la generalidad, como excepción, cuando uno de los países miembros en virtud de su legislación interna se hayan atribuido la potestad de gravar los réditos objeto de ésta decisión, es decir, impuesto al patrimonio y a la renta, éstos países deben exonerar del gravamen a los contribuyentes sobre los cuales haya recaído, en virtud del artículo 3 de éste acuerdo (Ocampo, 2000).

La CAN como organización que busca el desarrollo de sus países miembros, que actúa en pro de una integración económica y social tiene como instrumento la decisión 578 para beneficiar a los contribuyentes de los efectos negativos que genera la doble imposición jurídica cuando ésta se dé como consecuencia de las relaciones económicas que se dan entre los países miembros. Es una ayuda en pro de los Estados miembros para que así en cada uno se pueda tener una mayor inversión extranjera, para que el desarrollo económico sea notable y las relaciones entre estos Estados se vean fortificadas y como Comunidad se pueda vislumbrar la armonía económica y el desarrollo, para que las fuerzas de estos Estados puedan confluir en pro a la equidad y avance social y económico (Ocampo, 2000).

Para Ronadl Evans citado por Ocampo (2000):

La Comunidad Andina debe tener un modelo que sea lo suficientemente flexible para lograr el necesario respeto por los países miembros, teniendo en cuenta la realidad tributaria de cada uno de ellos, así como que sea un instrumento en base al cual pueda negociarse con terceros países, por otro lado resulta imperante que el Consejo de Política Fiscal realice una revisión exhaustiva de las políticas referentes a los convenios para evitar la doble tributación tomando en cuenta estas situaciones, con la finalidad de sustituir la decisión por un conjunto de normas y parámetros más acordes con la realidad fiscal internacional actual. (p. 71)

Capítulo II. El Modelo Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

Por último se encuentra la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE, la cual tiene como antecedente histórico la Organización Europea para la Cooperación Económica que existió entre los años 1948 y 1960, la cual tenía como objetivo la puesta en marcha del plan Marshall que tenía como finalidad la recuperación conjunta, esto se materializaría buscando las maneras de facilitar el comercio, ayudar concediendo créditos y fomentar la liberalización del capital, posteriormente nacería la OCDE en 1960 (OCDE, 2011). Pero con el tiempo esta organización ha expandido sus objetivos. En la actualidad la OCDE se enfoca en prestar especial ayuda a sus países miembros como también no miembros para que estos tengan la posibilidad de crear métodos para hacer frente al desarrollo tanto económico como social y a hacer frente a los retos con los que se puedan encontrar en un marco de economía globalizada (OCDE, 2011).

Así mismo tiene otros objetivos principales como la contribución a una sana expansión económica tanto de los Estados miembros como también de los Estados no miembros y que se encuentren en vías de desarrollo. Favorecer la expansión del comercio mundial, favorecer la expansión de la economía y el empleo y el progreso de los niveles de vida. En busca de estos objetivos la OCDE ha realizado un modelo de convenio para la doble imposición jurídica, el cual se tratará con mayor profundidad más adelante (OCDE, 2010).

Uno de los problemas que han surgido como ya se ha hablado en el capítulo anterior, es el fenómeno de la doble imposición tributaria, la cual genera efectos negativos tanto para los

Estados como para los contribuyentes, es éste uno de los problemas a los que la OCDE busca hacerle frente y evitar o por lo menos minimizar dichos efectos. Para este fin la OCDE ha creado el Modelo convenio para evitar la doble tributación.

El modelo de convenio para evitar la doble imposición tributaria de la OCDE es un instrumento jurídico de carácter internacional que busca la eliminación del obstáculo que significa la doble imposición tributaria para contribuir a la efectiva expansión de las relaciones económicas surgidas entre los países, ofreciendo los medios idóneos para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que surgen con mayor frecuencia en el campo de la ya mencionada doble imposición (OCDE, 2010).

Esta organización internacional busca que sus países miembros y no miembros apliquen las disposiciones de su modelo de convenio, el cual se somete a revisiones periódicas pues es sabido que el mundo se encuentra en un contexto de economías dinámicas y es necesario que el modelo se adapte a los nuevos cambios que surgen, a las nuevas formas en que se realizan las operaciones transfronterizas e incluso a los nuevos métodos con los que se busca la elusión o la evasión fiscal, por esto al convenio se le ha denominado “dinámico” al estar sujeto a modificaciones y actualizaciones de acuerdo al desarrollo económico y social (OCDE, 2010).

La OCDE tiene como misión promover políticas que mejoren el bienestar tanto económico como social de la población mundial, es decir, su misión no se encuentra enfocada hacía solamente una parte de la población mundial o a la población de determinados Estados, sino que su enfoque es generalizado y busca desarrollo y bienestar en todos los sectores que componen la población mundial, tanto en los países miembros como en los no miembros.

En la búsqueda por el bienestar y por mejores condiciones para la población es necesario atacar uno de los problemas que pueden causar perjuicios tanto en los Estados, en la sociedad como en las personas naturales y jurídicas que fungen como contribuyentes, este problema es la doble imposición tributaria, ya que genera en los contribuyentes una sobrecarga tributaria, de esa misma forma otro de los problemas generados por ésta doble carga, es la disminución de la inversión extranjera, puesto que los inversores no encontrarán atractiva una inversión que éste sujeta a doble gravamen, o la aplicación de políticas restrictivas.

La OCDE ha querido establecer un modelo de convenio que permita a los Estados negociar de tal manera que exista una coordinación fiscal entre todos los Estados que se contraten, existiendo esta coordinación internacional por parte de los Estados, el problema de la doble imposición tendrá una solución que busque beneficios para ambas partes contratantes, lo que se traducirá posteriormente en un plus para el desarrollo económico y social del Estado, puesto que la inversión extranjera va a crecer permitiendo así un fortalecimiento económico. (Salassa Boix, 2012)

Para la materialización de los objetivos de la organización, el modelo ha determinado repartir la soberanía tributaria de los Estados para así poder precisar a qué Estado le correspondería la competencia de gravar el patrimonio o la renta de un contribuyente, en otras palabras, se determina cuáles son las rentas a las que tiene derecho de gravar el Estado de la fuente y cuáles son las que tendrá derecho el Estado de residencia o la división de porcentajes de una renta a la que tienen derecho ambos Estados.

Sin embargo, el modelo de la OCDE no genera todos los beneficios que se han buscado con su implementación, o por lo menos no a todos los Estados les conviene esta. Este modelo se ha

caracterizado por beneficiar en mayor medida a los países desarrollados, aquellos que cuentan con economías idóneas y fuertes y que con la implementación del modelo van a beneficiarse más, diferente es la posición de los países en vías de desarrollo, que por lo mismo no tienen economías fuertes sino que se caracterizan por tener economías débiles, por esto la implementación del modelo significa la pérdida de ciertos ingresos fiscales, pues el modelo de la OCDE se caracteriza por determinar en el reparto que la mayoría de categorías de renta y patrimonio son gravadas por parte del Estado de residencia, siendo el Estado de la fuente el que renuncie a mayor soberanía tributaria.

2.1 Los elementos del convenio modelo

El modelo de la OCDE está dividido de acuerdo a las disposiciones que en él se encuentran. En su primer capítulo precisa en los artículos 1 y 2 el ámbito de aplicación del modelo, así mismo también da ciertas definiciones las cuáles serían objeto del modelo en los artículos 3,4 y 5. En el tercer y cuarto capítulo desde el artículo 6 hasta el artículo 22 determina el reparto de cada categoría de renta y patrimonio objeto del convenio entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia. En el quinto capítulo en los artículos 23A y 23B fija cuáles son los métodos que aplica el modelo y en qué consisten.

A partir del capítulo sexto se encontrarán las disposiciones especiales, las cuales establecen el principio de no discriminación el cual dispone que aquellos nacionales de un Estado no son sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean de alguna manera más gravosos que aquellos a los que ya se encuentran sometidos los nacionales que se encuentren en igualdad de condiciones.

El modelo en el artículo 25 puntualiza el procedimiento amistoso al cual se tiene acceso cuando se considere que las medidas adoptadas por uno o ambos de los Estados contratantes impliquen o puedan llegar a implicar una imposición que se encuentre en oposición al Convenio modelo, así mismo señala cuáles serán los parámetros para el acceso a este.

Posteriormente, en el artículo 26, el modelo concreta los parámetros para el intercambio de información entre los Estados contratantes, información relativa a la elusión y evasión fiscal la cual debe ser previsiblemente pertinente para la aplicación de las disposiciones concernientes al convenio. Además de esto limita la divulgación de la información que ha sido entregada por parte de un Estado a otro y establece en qué casos esta información será desvelada y a quienes.

En el artículo 27 se encuentran las disposiciones relativas a la asistencia en la recaudación de impuestos para lo cual se ha precisado que los Estados se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios, es decir, en la recaudación de todo importe debido en concepto de impuestos de cualquier clase y naturaleza que los Estados estén en la potestad de exigir, siempre y cuando no sea contrario a lo que se ha dispuesto dentro del convenio modelo.

Consecutivamente, en el artículo 28 se halla la regulación concerniente a los miembros de misiones diplomáticas y consulares, para los cuáles el modelo determina que no son afectados en los privilegios fiscales que por su condición hayan adquirido toda vez que estos cuentan con los mencionados beneficios por la calidad que ostentan.

Finaliza el capítulo con el artículo 29 referente a las disposiciones especiales con lo relativo a la extensión territorial. En éste acápite se limita la implementación del convenio modelo a cualquier Estado que asuma las relaciones internacionales que tengan dentro de su legislación

interna impuestos de naturaleza análoga con los Estados, con los que se pretendería llegar a la negociación de un convenio para eliminar la doble imposición jurídica. Fija también el momento en que la extensión tendrá efecto y menciona el tema de la denuncia.

En las Disposiciones finales el convenio explicita lo relativo a la entrada en vigor del convenio y sobre el proceso de denuncia. Respecto a la entrada en vigor determina que el convenio debe ser ratificado y los instrumentos de ratificación son intercambiados lo antes posible. Sobre la denuncia señaló que el convenio permanece vigente hasta el momento en que uno de los Estados contratantes lo denuncie, caso en el cual el Estado debe comunicar la denuncia por vía diplomática con al menos seis meses de antelación de cualquier año civil (OCDE, 2010).

2.2 Interpretación del modelo de la OCDE

Es la convención de Viena sobre el derecho de los tratados del 23 de mayo de 1969, el instrumento que se aplica a los tratados. Por lo cual, en lo referente “a la ratificación, aceptación, aprobación y adhesión, según el caso, el acto internacional así denominado por el cual el Estado hace constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado (...)” (Organización de Naciones Unidas, 1969, art. 2)

Siendo por su naturaleza el modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos un convenio internacional, está sujeto a que su interpretación se realice de acuerdo a los parámetros establecidos por la convención de Viena, es decir, se adhiere al artículo 31 de la convención que establece que los convenios deben interpretarse de buena fe teniendo en cuenta su objeto y su fin.

En los artículos siguientes, los cuales también deben tenerse en cuenta para la interpretación del convenio se determina que se acude a los criterios de interpretación complementarios para determinar el sentido de sus disposiciones cuando esté no sea claro o genere ambigüedad o cuando de su aplicación se dé un resultado irrazonable.

Sobre los criterios de interpretación Ocampo (2000) dice que:

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

(p. 43)

Igualmente la convención en el artículo 33 señala lo concerniente a aquellos tratados que han sido autenticados por dos o más idiomas para lo cual dispone que el texto hace igualmente fe en cada idioma, a menos que se establezca en el tratado lo contrario. También preceptúa que una versión del tratado en idioma distinto de aquel en el que ha sido autenticado el texto sea considerado como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.

Finalmente, la convención dispone que se presuma que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido. Pero cuando se encuentren diferencias de sentido en la comparación de los textos auténticos que no se puedan resolver con las disposiciones del convenio de Viena, se adoptará el sentido que mejor concilie con los textos teniendo en cuenta el objeto y el fin del tratado.

2.3 Impuestos objeto del convenio modelo para la doble imposición

El modelo de la OCDE en su segundo artículo ha establecido que los impuestos objeto del convenio para la eliminación de la doble tributación son el impuesto al patrimonio y el impuesto a la renta, es decir, serán estas dos las categorías de impuestos que son susceptibles de negociación y sobre los cuales versa la cesión de soberanía tributaria de los Estados Contratantes. El impuesto al patrimonio: es definido por la DIAN cómo:

Impuesto a cargo de las personas jurídicas, naturales y Sociedades de Hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado. La tarifa del impuesto es de 1.2 % por cada año (DIAN, 2007)

Y el impuesto a la renta lo define así:

El impuesto sobre la renta y complementarios es un solo tributo y comprende el impuesto de renta, ganancias ocasionales. Aplica a las personas jurídicas, naturales y las asimiladas a unas y otras. Grava todos los ingresos realizados en el año, que puedan producir un incremento (neto) en el patrimonio en el momento de su percepción y que no hayan sido expresamente exceptuados. (DIAN, 2007)

Al respecto el artículo 7 del Decreto 4583 de diciembre 27 de 2006 establece que “Están obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable, todos los contribuyentes sometidos a dicho impuesto”

Parágrafo. Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios las cajas de compensación familiar y los fondos de empleados, con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social. (Decreto 4583 de 2006)

La OCDE determina en el modelo que se consideran impuestos a la renta y el patrimonio aquellos que gravan total o parcialmente los mismos y que en éstos se incluirán las ganancias que se obtengan de negocios, tales como la enajenación de un bien de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, sobre los salarios objeto de un contrato laboral otorgado por una empresa y los impuestos sobre las plusvalías. Es importante tener en cuenta que aunque se establezcan nuevos impuestos con posterioridad a la firma del convenio estos continuarán siendo objeto del mismo siempre que tenga una naturaleza análoga o idéntica a los impuestos ya mencionados. El nuevo impuesto se adherirá al impuesto objeto del convenio o lo sustituirá por completo, esto con la obligación por parte de los Estados de informar al otro Estado contratante de la modificación que se ha realizado a nivel interno pero que puede afectar el convenio (OCDE, 2010).

2.4 Límites del reparto de la soberanía tributaria en el modelo OCDE

Para la eliminación de la doble imposición tributaria el modelo de la OCDE ha fijado dos reglas. La primera se encuentra en las disposiciones del artículo 6 al 21 que señala los parámetros de derechos de imposición sobre las categorías de la renta. Así mismo en el artículo 22 ha determinado el derecho de imposición respecto las diferentes categorías del patrimonio.

El modelo limita un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes para determinados elementos del patrimonio y de la renta, en ese caso, el otro Estado contratante renuncia de manera absoluta al derecho de gravar dichas rentas. Pero existen otros elementos del patrimonio y la renta que no están cobijados bajo éste derecho exclusivo de imposición, en éste caso ambos Estado contratantes tienen derecho de imposición aunque para estos se establece un límite al impuesto exigible por parte del Estado de la fuente. Pero si bien es cierto que las disposiciones confieren un derecho de imposición al Estado de la fuente ya sea limitado o ilimitado, el Estado de residencia debe conceder una desgravación de los impuestos para que así sea posible la eliminación de la doble imposición según lo dispuesto en los artículos 23A y 23B (OCDE, 2010).

Cuadro 1. Límites a la soberanía tributaria

<p>Categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin limitación en el Estado de la fuente.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Rentas de la propiedad inmobiliaria situada en dicho Estado (incluyendo las rentas de explotaciones agrícolas y forestales), ganancias de capital derivadas de la enajenación de dicha propiedad y patrimonio que representa (artículo 6 y apartado 1 de los artículos 13 y 22) ▪ Beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente y patrimonio representado por la propiedad mobiliaria que forme parte del activo de dicho establecimiento permanente (artículo 7, y apartado 2 de los artículos 13 y 22); se hace una excepción, sin embargo, si el establecimiento permanente se dedica al transporte marítimo
--	---

	<p>internacional, el transporte por aguas interiores o el transporte aéreo internacional (véase el párrafo 23 siguiente)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Rentas de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona (artículo 17) ▪ Remuneraciones en calidad de consejero pagadas por una sociedad residente en dicho Estado (artículo 16); ▪ Remuneraciones por razón de un trabajo dependiente en el sector privado realizado en dicho Estado, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un período que no exceda de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el período impositivo relevante y se cumplan ciertas condiciones; y remuneraciones de un trabajo dependiente a bordo de un buque o aeronave explotado en el tráfico internacional, o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en dicho Estado (artículo 15); ▪ Remuneraciones y pensiones pagadas por razón de un trabajo dependiente en el sector público, bajo ciertas condiciones (artículo 19)
<p>Categorías de renta y patrimonio que pueden someterse a imposición de manera limitada en el Estado de la fuente.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dividendos: siempre que la participación que genera los dividendos no esté efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o a una base fija situados en el Estado de la fuente,

	<p>ese Estado debe limitar su gravamen al 5 por 100 del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, y al 15 por 100 de su importe bruto en otros casos (artículo 10)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Intereses: en las mismas condiciones que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10% del importe bruto de los intereses, salvo en el caso de intereses que excedan del importe normal (artículo 11).
<p>Categorías de renta y patrimonio que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Las regalías (artículo 12) ▪ Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios (apartado 5 del artículo 13) ▪ Las pensiones del sector privado (artículo 18) ▪ Las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o capacitación (artículo 20) ▪ El patrimonio representado por acciones u otros valores mobiliarios (apartado 4 del artículo 22) ▪ Los beneficios empresariales no imputables a un establecimiento permanente en el Estado de la fuente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia (apartado 1 del artículo 7).

Fuente: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE, 2010

2.5 Impactos en la aplicación del modelo de convenio OCDE

Primero se habla del impacto positivo, pues es bien sabido que el fenómeno de la doble imposición tributaria causa tanto en el contribuyente como en la misma economía del Estado ciertos perjuicios. Para el contribuyente porque se ve sometido a una doble carga económica que afecta de manera negativa las ganancias y para el Estado porque esta carga impositiva genera en los inversores un desincentivo económico lo que su vez repercute en una disminución de la inversión extranjera.

Es positivo para los inversores contribuyentes que al contar con la aplicación de los convenios de doble imposición tributaria solamente tienen la obligación de pagar una vez el impuesto que corresponde (ya sea de renta o de patrimonio) y sólo tiene la obligación de pagarlo en uno de los Estados contratantes o tiene la opción de la deducción por impuesto pagado de acuerdo al método de exención que se le aplique.

Otro impacto positivo recae sobre la inversión extranjera la cual es de vital importancia para la obtención de financiación externa, por lo que si los inversores extranjeros encuentran perjuicios en sus ganancias como los que genera la doble imposición no tendrán justificación para dicha inversión y el país verá un freno en su crecimiento económico y se causarán otros perjuicios, en palabras de Garavito, Iregui y Ramírez (2012):

La inversión extranjera es determinante por los efectos que ésta pueda tener sobre la balanza de pagos, el crecimiento económico de largo plazo y la productividad de un país. También contribuye a aumentar la transferencia de tecnología, la formación de capital, la competitividad y la calificación de mano de obra, como también para reducir los costos de

las empresas, efectos que se ven perjudicados por la doble imposición jurídica. (Garavito, Iregui y Ramírez, 2012, p.2)

Para Vallejo y Gutiérrez (2002) también se generan como ventajas el financiamiento de la expansión de la planta productiva del país por lo cual se da un aumento en la producción nacional. A su vez se genera un aumento de la tasa de empleabilidad tanto directa como indirectamente, menciona también el aumento de la transferencia en tecnología y de la suma de todas estas ventajas también se dan unas condiciones macroeconómicas más atractivas lo que va repercutir en que haya nueva inversión.

Vallejo y Gutiérrez (2002) hacen referencia a unas ventajas de orden técnico fiscal: al respecto mencionan que los convenios de doble imposición jurídica ayudan a solucionar problemas técnicos derivados de las fricciones entre las legislaciones internas de los Estados contratantes, estas posibilidades técnicas son la solución a problemas prácticos de coordinación interna, por lo cual permite delimitar de manera clara el marco de colaboración entre las dos administraciones tributarias de los Estados contratantes puesto que establece quiénes son las personas y cuáles son los impuestos los cuales son alcanzables por las medidas de coordinación. También determinan como ventaja la solución a los problemas que se puedan derivar por las diferencias de concepción o definición de los sujetos que son susceptibles de gravamen, pues los convenios permiten conciliar las definiciones de lo que entiende cada legislación interna por conceptos como sociedad, persona, residente, Estado residencia, Estado de la fuente, entre otros. Igualmente por la calificación que cada legislación interna le da a sus rentas, el convenio permite que los Estados acuerden qué entienden por cada tipo de renta y así coordinar en la negociación del convenio la adopción de las medidas que evitarán la doble imposición.

También manifiestan la posibilidad de mejorar la aplicación de aspectos fiscales tales como los ajustes por precios de transferencia, puesto que el artículo 9 del modelo convenio de la OCDE hace mención de las operaciones entre empresas vinculadas estableciendo la posibilidad de realizar ajustes bilaterales. Vallejo y Gutiérrez (2002) definen éste ajuste bilateral como “un ajuste secundario que siga al realizado en el país que aplique su normativa interna sobre operaciones vinculadas. (...)” (p.53). De no existir el convenio no habría ningún mecanismo jurídico en base al cual exigir o solicitar ese ajuste secundario que compense la mayor carga impositiva que la aplicación de la normativa interna supone.

Pero también hay Impacto negativo, el inconveniente que genera más impacto a consecuencia de la aplicación de tratados para la doble imposición tributaria es la pérdida de ingresos fiscales para los Estados contratantes, ingresos de vital importancia para el cumplimiento de los fines del Estado, específicamente en Colombia que se ha definido en la Constitución Política de 1991 como un Estado Social del Derecho, el cual tiene en sus obligaciones el cumplimiento de ciertos fines para los cuales es necesario invertir los ingresos fiscales.

Es bien sabido que Colombia es una nación en su mayoría importadora y para estos efectos se aplica el criterio de conexión de la fuente para que los inversores extranjeros cancelen tributos de las rentas que se han generado dentro de los límites territoriales y así obtener un alto porcentaje de ingresos fiscales los cuales son destinados al cumplimiento de los fines del Estado social de Derecho, por esto es de mayor conveniencia por parte del Estado Colombiano que se determine como criterio el de la fuente.

En aplicación de las disposiciones contenidas en el modelo de convenio OCDE el Estado Colombiano renuncia a la soberanía tributaria de ciertas categorías de renta y patrimonio, es

decir, en algunos casos Colombia cede la totalidad de algunos tributos y en otros casos sólo tiene derecho a percibir un porcentaje de dichos impuestos, lo que se traduce en una menor recaudación de ingresos fiscales, lo cual repercute en otros aspectos del país.

Otro impacto negativo es el rompimiento de principios presupuestales que se encuentran dentro de nuestra legislación interna al realiza la aplicación de éste convenio, como por ejemplo el rompimiento del principio de sostenibilidad fiscal. Tema que se abordará con mayor profundidad en el capítulo posterior.

2.6 Análisis de reparto del modelo ONU sobre la doble tributación

La organización de las Naciones Unidas al igual que la OCDE también ha emitido un modelo de convenio para la eliminación de la doble imposición jurídica, esto en pro del desarrollo económico de los Estados. Si bien es cierto que la ONU ha tomado muchos de los elementos del modelo OCDE para su modelo y en algunos casos replica algunos de sus artículos, otros los ha determinado de manera diferente y también ha hecho modificaciones sobre el reparto de la soberanía tributaria de los Estados.

Cuadro 2. Reparto en el modelo ONU de soberanía tributaria entre los Estados Contratantes

Ingresos provenientes de bienes inmuebles	El artículo 6 del modelo ha determinado que será el Estado de la fuente el facultado para cobrar éste impuesto.
Beneficios de las empresas	El modelo en su artículo 7 determina en principio que el Estado facultado para cobrar los impuestos por beneficios empresariales será el de Residencia, pero cuando la empresa adquiera beneficios provenientes de operaciones

	que realice en otro Estado, caso en el cual el impuesto se cancelará en ese Estado, es decir, el de la fuente.
Navegación marítima, interior y aérea	<p>Al artículo 8 del modelo ha determinado dos variantes respecto a éstas categorías.</p> <p>Variante A: Determina que los beneficios serán gravados por el Estado de Residencia.</p> <p>Variante B: Determina que los beneficios obtenidos de tráfico internacional serán sometidos a gravamen en el Estado de residencia a menos que las actividades en el otro Estado no sean solamente ocasionales, caso en el cual el Estado de la fuente también tendrá la facultad de gravar. Los beneficios obtenidos de la explotación por aguas interiores serán gravados por el Estado de Residencia.</p>
Empresas asociadas	El artículo 9 del modelo determina que siempre que una empresa de un Estado contratante o las mismas personas participen en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado contratante y que establezcan en sus relaciones comerciales y financieras condiciones diferentes a las que tendrían en caso de ser empresas independientes y obtengan beneficios en virtud de estas condiciones serán gravados en el Estado de la Fuente.
Dividendos	El artículo 10 del modelo determina que ésta categoría puede someterse a imposición en el Estado de residencia.

	<p>Sin embargo establece que también puede ser sometida a imposición en el Estado de residencia de la sociedad que pague los dividendos, es decir, el Estado de la fuente.</p> <p>Empero si el beneficiario de los dividendos es residente del otro Estado contratante el impuesto exigido estará sujeto a limitación en su porcentaje.</p>
Intereses	<p>El artículo 11 determina que estarán sujetos a imposición en el Estado de Residencia.</p> <p>Sin embargo también pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente.</p> <p>Empero si el beneficiario de estos es residente del otro Estado contratante el impuesto estará limitado a un porcentaje que se determinará por los Estados en las negociaciones bilaterales.</p>
Cánones o regalías	<p>El artículo 12 determina que esta categoría puede ser sometida a imposición en el Estado de residencia.</p> <p>Empero pueden ser también gravadas en el Estado de la fuente cuando el beneficiario de ésta sea residente del otro Estado contratante, caso en el cual se limita el porcentaje de la imposición.</p>
Ganancias de Capital	<p>El artículo 13 determina que:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Las ganancias obtenidas por un residente de la enajenación de bienes inmuebles sólo pueden ser

	<p>sometidas a imposición en el Estado de la fuente.</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes inmuebles que sean parte de activos de un establecimiento permanente estarán sujetas a imposición en el Estado de la fuente. 3. Las ganancias provenientes de buques o aeronaves dedicadas a la navegación por aguas internacionales o interiores estarán sujetas a imposición en el Estado de residencia. 4. Las ganancias obtenidas de la enajenación de acciones de capital de una sociedad o de la participación de una sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión se gravan en el Estado de la fuente.
<p>Servicios personales por cuenta propia</p>	<p>El artículo 14 del modelo determina que los servicios personales de un residente de un Estado sólo pueden ser gravados por el Estado de residencia, a excepción de:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Si en el otro Estado contratante tiene un centro fijo para el desempeño de actividades y los beneficios que obtenga de dicho centro fijo serán sujetos a imposición por el Estado de la fuente. 2. Si la estancia en el Estado de la fuente suma o exceda un total de ciento ochenta y tres (183) días en un periodo de doce (12) meses del periodo del año fiscal.

<p>Servicios personales por cuenta ajena</p>	<p>1. Los sueldos salarios y remuneraciones obtenidos por un residente en razón de un empleo sólo pueden gravarse en el Estado de residencia, a menos que ejerza su actividad laboral en el otro Estado contratante, caso en el cual también puede ser gravado por el Estado de la fuente en caso de que el empleado no permanezca en su Estado de residencia más de ciento ochenta y tres (183) días en el periodo de doce (12) meses del año fiscal o, cuando las remuneraciones son pagadas por una persona del Estado de la fuente o, cuando las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o centro fijo que el empleador tenga en el Estado de la fuente.</p>
<p>Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y directivos de alto nivel</p>	<p>1. Los honorarios que reciban miembros de la junta directiva residente de un Estado contratante en calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad residente del otro Estado contratante, sólo pueden ser gravados en el Estado de la fuente.</p> <p>2. Los sueldos, salarios y remuneraciones percibidos por un residente de un Estado contratante en calidad de un alto cargo directivo de una sociedad residente en otro Estado contratante sólo pueden ser gravados en el Estado de la fuente.</p>

<p>Profesionales del espectáculo y artistas</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Los beneficios, salarios y remuneraciones serán sujetos a imposición en el Estado de la fuente. 2. Cuando los ingresos no los perciba el propio profesional o artista sino un tercero, estos ingresos podrán someterse a imposición en el Estado de la fuente.
<p>Pensiones y pagos por seguros sociales</p>	<p>El artículo 18 del modelo determina dos variantes para ésta categoría.</p> <p>Variante A: Serán sometidos a imposición las pensiones e ingresos percibidos en virtud del sistema de seguridad social por un Residente en el Estado de residencia.</p> <p>Variante B: Las pensiones y otras remuneraciones análogas pueden ser sometidas a imposición en el Estado de la fuente si el pago se hace por un residente de ese Estado o por un establecimiento permanente situado en él.</p>
<p>Servicios oficiales</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Los sueldos, salarios o remuneraciones percibidos pagados a una persona física por prestación de servicios a un Estado sólo pueden ser gravados por ese mismo Estado, es decir, el de la fuente. Sólo serán gravables por el otro Estado cuando la persona sea nacional de éste o cuando no se haya convertido en residente con el único fin de prestar esos servicios.

Estudiantes	Las remuneraciones que reciba un estudiante que no provengan del Estado contratante en el cual se encuentra solamente realizando sus estudios, no serán gravadas por éste.
Otros ingresos	<ol style="list-style-type: none"> 1. Los elementos de un residente de uno de los Estados contratantes que no se encuentren mencionados en el convenio sólo serán gravables en el Estado de residencia. 2. Sin embargo los beneficios que no se mencionen en el modelo que obtenga un residente de un Estado contratante del otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente o un centro fijo pueden ser gravados en ese Estado, es decir, el de la fuente.
Tributación de capital	<ol style="list-style-type: none"> 1. El capital representado por bienes inmuebles propiedad de un residente de un Estado contratante pero situado en el otro Estado contratante, se gravará en el otro Estado, es decir, el de la fuente.

Fuente: Organización de Naciones Unidas, 2011

El modelo de la ONU establece un reparto de la soberanía tributaria en el cual categorías como los beneficios empresariales, los beneficios obtenidos de la navegación marítima interior y aérea (variante A), dividendos, intereses cánones o regalías, ganancias obtenidas por buques o

aeronaves dedicadas a la navegación por aguas internacionales o interiores, los beneficios obtenidos por servicios personales por cuenta propia, servicios personales por cuenta ajena, las pensiones y pagos por seguridad social (variante A), beneficios obtenidos en virtud de servicios oficiales y otros ingresos, son objeto de imposición tributaria por el Estado de residencia.

El Estado de la fuente puede gravar categorías de renta y patrimonio tales como los beneficios obtenidos de la enajenación de bienes inmuebles, los beneficios empresariales, los ingresos obtenidos de la navegación marítima, interior o área (Variante B), beneficios de las empresas asociadas, dividendos (limitado), intereses (limitado) cánones o regalías (limitado) beneficios obtenidos de la enajenación de bienes inmuebles, de la enajenación de bienes inmuebles que sean parte de activos de un establecimiento permanente y las ganancias obtenidas de la enajenación de acciones de capital de una sociedad o de la participación de una sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión, los servicios profesionales por cuenta propia (si cumple con lo establecido por el convenio), los servicios profesionales por cuenta ajena, las remuneraciones de miembros de la junta directiva, los beneficios obtenidos por profesionales del espectáculo y artistas, las pensiones y pagos del sistema de seguridad social (variante B), los beneficios obtenidos por servicios oficiales y la tributación de capital.

2.7 Comparación entre el modelo OCDE y modelo ONU

De acuerdo al análisis realizado tanto del modelo de la OCDE como del modelo de la ONU, se ve cómo aunque en el caso de algunas categorías de renta y patrimonio el modelo de la ONU ha replicado criterios del modelo de la OCDE, en los demás casos que son la mayoría ha tomado elementos del mismo, modificando el reparto de soberanía tributaria.

En el modelo de la OCDE como ya se ha mencionado, se le atribuye la soberanía en la mayoría categorías de renta y patrimonio al Estado de residencia que en la práctica son por lo general países desarrollados que invierten en los países en vías de desarrollo y que al tener el beneficio de la eliminación de la doble imposición jurídica se ven incentivados a realizar la inversión. Pero el modelo de la OCDE es un modelo inequitativo que al aplicar sus disposiciones permite que sea el Estado de la fuente el que ceda en su mayoría su soberanía tributaria y el que por ende obtiene menores beneficios fiscales.

La diferencia con el modelo de la ONU, es que este establece que la mayoría de categorías de renta y patrimonio están bajo la soberanía tributaria del Estado de la fuente, es decir, que a la larga los Estados que se ven más beneficiados con la aplicación de este modelo son los países en vías de desarrollo, pero también el hecho de que el Estado de residencia, que en la materialidad son los países desarrollados al ver que sus ingresos fiscales se ven disminuidos a causa de una doble carga impositiva, se ven desincentivados a realizar inversión extranjera.

Es necesario para generar beneficios equitativos que los modelos determinen un reparto de la soberanía más justo, es decir, que las categorías de renta y patrimonio que puede gravar el Estado de residencia no sean tan desiguales a las categorías que puede gravar el Estado de la fuente, esto en el caso de los dos modelos, pues como ya se mencionó el modelo de la OCDE carga la mayoría de beneficios fiscales al Estado de residencia y el modelo de la ONU carga la mayoría de los beneficios fiscales al Estado de la fuente, por lo que en ambos casos existen desincentivos por parte de los dos Estados pues son conscientes de los perjuicios económicos que pueden llegar a causar con ocasión de la aplicación de los mencionados modelos a las negociaciones para la eliminación de la doble imposición tributaria.

Sobre los modelos para la eliminación de la doble imposición tributaria Vallejo y Gutiérrez (2002) indican:

Lo que los países buscan cuando negocian un convenio es, junto a la seguridad de un marco estable, el reparto de la soberanía tributaria sobre las personas y rentas sobre las que ambos pueden actuar. Esto se consigue definiendo, para cada tipo de renta, cuál va a ser la soberanía competente para gravarla o si esa potestad se va a compartir; en este último caso, también se establecen los porcentajes correspondientes a cada uno. Lógicamente, si los convenios buscan eliminar la doble tributación mediante un reparto pactado de la posibilidad de gravamen, esto supondrá una merma en la recaudación directa obtenida de las rentas y personas sometidas al convenio. (p. 54)

La suscripción de convenios para la eliminación de la sobrecarga tributaria siempre supone una renuncia de soberanía tributaria sobre los impuestos que son objeto del convenio por parte de los Estados, sin embargo, es importante tener en cuenta las circunstancias económicas, financieras y sociales de los Estados que los adoptan y aplicar los modelos o las medidas que sean de mayor conveniencia con los intereses macroeconómicos, fiscales y financieros.

Capítulo III. El principio de sostenibilidad fiscal

El **Acto Legislativo 03 de 2011** por medio del cual se establece el principio de sostenibilidad fiscal y el cual reforma los artículos 334, 339 y 346 de la Constitución Política de Colombia, hace referencia al principio de sostenibilidad fiscal como instrumento por medio del cual se pretende alcanzar los objetivos del Estado Social de Derecho los cuales se encuentran en el Artículo 2 de la Constitución. Así mismo, en los siguientes artículos menciona el principio de sostenibilidad fiscal como criterio orientador de las ramas del poder público y el marco sobre el cual se determinará el Plan Nacional de Desarrollo. (Congreso de la República, Acto legislativo 03 de 2011)

Los mencionados artículos modificados por el Acto Legislativo 03 de 2011 quedarían así:

Artículo 334: La dirección general de la economía estará a cargo del Estado. Este intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados, para racionalizar la economía con el fin de conseguir en el plano nacional y territorial, en un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano. Dicho marco de sostenibilidad fiscal deberá fungir como instrumento para alcanzar de manera progresiva los objetivos del Estado Social de Derecho. En cualquier caso el gasto público social será prioritario.

El Estado, de manera especial, intervendrá para dar pleno empleo a los recursos humanos y asegurar, de manera progresiva, que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo al conjunto de los bienes y servicios básicos. También para promover la productividad y competitividad y el desarrollo armónico de las regiones.

La sostenibilidad fiscal debe orientar a las Ramas y Órganos del Poder Público, dentro de sus competencias, en un marco de colaboración armónica. El Procurador General de la Nación o uno de los Ministros del Gobierno, una vez proferida la sentencia por cualquiera de las máximas corporaciones judiciales, podrán solicitar la apertura de un Incidente de Impacto Fiscal, cuyo trámite será obligatorio. Se oirán las explicaciones de los proponentes sobre las consecuencias de la sentencia en las finanzas públicas, así como el plan concreto para su cumplimiento y se decidirá si procede modular, modificar o diferir los efectos de la misma, con el objeto de evitar alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal. En ningún caso se afectará el núcleo esencial de los derechos fundamentales.

Parágrafo. Al interpretar el presente artículo, bajo ninguna circunstancia, autoridad alguna de naturaleza administrativa, legislativa o judicial, podrá invocar la sostenibilidad fiscal para menoscabar Los Derechos Fundamentales, restringir su alcance o negar su protección efectiva

Artículo 339: Habrá un Plan Nacional de Desarrollo conformado por una parte general y un plan de inversiones de las entidades públicas del orden nacional. En la parte general se señalarán los propósitos y objetivos nacionales de largo plazo, las metas y prioridades de la acción estatal a mediano plazo y las estrategias y orientaciones generales de la política económica, social y ambiental que serán adoptadas por el Gobierno. El plan de inversiones

públicas contendrá los presupuestos plurianuales de los principales programas y proyectos de inversión pública nacional y la especificación de los recursos financieros requeridos para su ejecución, dentro de un marco que garantice la sostenibilidad fiscal.

Las entidades territoriales elaborarán y adoptarán de manera concertada entre ellas y el gobierno nacional, planes de desarrollo, con el objeto de asegurar el uso eficiente de sus recursos y el desempeño adecuado de las funciones que les hayan sido asignadas por la Constitución y la ley. Los planes de las entidades territoriales estarán conformados por una parte estratégica y un plan de inversiones de mediano y corto plazo.

Artículo 346: El Gobierno formulará anualmente el presupuesto de rentas y ley de apropiaciones, que será presentado al Congreso dentro de los primeros diez días de cada legislatura. El presupuesto de rentas y ley de apropiaciones deberá elaborarse, presentarse y aprobarse dentro de un marco de sostenibilidad fiscal y corresponder al Plan Nacional de Desarrollo.

Las entidades territoriales elaborarán y adoptarán de manera concertada entre ellas y el gobierno nacional, planes de desarrollo, con el objeto de asegurar el uso eficiente de sus recursos y el desempeño adecuado de las funciones que les hayan sido asignadas por la Constitución y la ley. Los planes de las entidades territoriales estarán conformados por una parte estratégica y un plan de inversiones de mediano y corto plazo.

Este acto legislativo reforma los artículos de la Constitución en busca de un instrumento, un criterio orientador, un derecho y un principio que ayude a fortalecer la macroeconomía y el crecimiento de los ingresos fiscales, los cuales posteriormente se destinarán al gasto público, el

cuál cumple la función de satisfacer las necesidades del conglomerado social cumpliendo así con los objetivos del Estado Social de Derecho.

Asimismo, se creó el “incidente de impacto fiscal” del cual se le dio facultad al Procurador General de la Nación y a los Ministros para solicitarlo sobre las decisiones judiciales que puedan tener impacto en las finanzas públicas y funge como un mecanismo para evitar que se vulnere el principio de sostenibilidad fiscal.

La Corte Constitucional en Sentencia C-288 de 2012 define la sostenibilidad fiscal como

(...) la necesidad de un gobierno por conseguir recursos para cubrir el déficit fiscal; es decir, en el cumplimiento de la restricción intertemporal del gobierno, la cual requiere que el valor presente de los flujos esperados del resultado primario sea igual al valor actual de la deuda corriente. De este modo, la deuda en el largo plazo será igual a cero.

Agregan que desde el punto de vista macroeconómico, la importancia de la SF radica en que:

Dicho análisis puede determinar las medidas de política económica que el gobierno debe asumir. En particular, evalúa si, dada la capacidad de recaudación de ingresos fiscales y la estructura de financiamiento, la política de gastos puede mantenerse en el largo plazo. (...)

Una política fiscal insostenible, por ejemplo, conlleva a mayores tasas de interés y de inflación. (Corte Constitucional, sentencia C 288 de 2012)

Sobre el principio de SF Pórtela (2012) lo define:

Cuando hablamos de Sostenibilidad Fiscal hacemos referencia al crecimiento y estabilidad de las finanzas públicas de un Estado, la cual está relacionada no solo con la dinámica económica sino con las decisiones políticas que se toman en cuanto al manejo que toman,

en cuanto al manejo de los recursos de las administraciones estatales. La sostenibilidad fiscal en esencia conduce a que las finanzas del Estado sean viables y operables, es decir, que el gasto público no crezca por encima de los ingresos, y que este buen manejo de las finanzas le evite al Estado endeudarse cada vez más, excediendo su capacidad de pago y por el contrario puede manejar egresos, logrando paulatinamente los fines perseguidos en nuestro caso, por el Estado Social y Democrático de Derecho. (p. 21)

Así mismo, en la gaceta 451 de 2010 se argumenta que:

La sostenibilidad fiscal es importante para el progreso económico y social de un país en la medida en que el sector público busca que, ante una determinada y limitada capacidad para recaudar ingresos y para acceder a recursos de financiamiento, la política de gasto pueda mantenerse o sostenerse en el tiempo, de manera que en el mediano y en el largo plazo se logren importantes objetivos públicos, como la reducción de la pobreza y la desigualdad y la equidad intergeneracional, y un crecimiento económico estable. (Congreso de la República de Colombia, Gaceta 451 de 210, p. 14)

El Estado ha elevado la sostenibilidad fiscal al rango de principio, de criterio orientador, esto con el fin de obtener una mayor recaudación fiscal y así tener los recursos para poder dar cumplimiento a los objetivos del Estado Social de Derecho, para garantizar obtención integral de los mencionados ingresos fiscales, no solamente para mantener el déficit fiscal en un bajo porcentaje per se.

Para el cumplimiento del principio de sostenibilidad fiscal se cuenta con la regla fiscal, la cual se encuentra en la ley 1473 de 2011 en el artículo 5, mencionando que: “el gasto estructural no podrá superar al ingreso estructural, en un monto que exceda la meta anual de balance estructural

establecido” (Congreso de la República de Colombia, Ley 1473 de 2011). Es decir, los ingresos anuales que tenga el Estado no deben ser inferiores al gasto público, pues el objetivo es que a largo plazo se pueda generar un ahorro. Sin embargo, generalmente la regla fiscal no se cumple por lo que ha sido necesario determinar un porcentaje tope de gastos que sobrepasan el monto de los ingresos, a saber, se acepta que en la mayoría de casos los gastos van a ser superiores a los ingresos, lo que genera que haya déficit. Lo que busca el principio de sostenibilidad fiscal es que éste déficit no sea mayor al 1,9% del PIB en el año 2018 y que para el 2022 sea del 1.0% o menos.

En concordancia con lo anterior el artículo 7 de la misma ley determina:

El presupuesto tendrá en cuenta que el crecimiento del gasto debe ser acorde con la evolución de los ingresos de largo plazo a estructurales de la economía y debe ser una herramienta de estabilización del ciclo económico, a través de una regla fiscal. (Congreso de la República de Colombia, Ley 1473 de 2011)

3.1 Déficit fiscal

Si ocurre que el gasto público tiene un porcentaje más alto que los ingresos se está yendo en contra de la regla fiscal y a su vez también se estaría dando un rompimiento del principio de sostenibilidad fiscal, lo que se traduce en que el Estado debe buscar y aplicar las medidas necesarias para el cumplimiento cabal del principio y la regla fiscal y que como consecuencia de esto el porcentaje del déficit disminuya y se cumpla con el mandato constitucional y legal.

Sobre el déficit fiscal Lozano y Aristizabal (2003) exponen que:

Convencionalmente, el déficit en dinero efectivo se define como la diferencia entre el total de los egresos gubernamentales (excluido el pago por amortizaciones de deuda pública) y el total de sus ingresos (excluidos los ingresos por empréstitos). La brecha entre estas dos variables nos refleja la necesidad de financiamiento público que ha de cubrirse con nueva deuda, con recursos provenientes de la banca central y/o con otras fuentes como la venta de activos. (p. 5)

Si el déficit que se presenta tiene un porcentaje mayor al que se ha establecido en la ley como el aceptable, se da el incumplimiento de la regla fiscal y en consecuencia el rompimiento del principio de sostenibilidad fiscal. Además, el déficit genera ciertos perjuicios tanto para el Estado per se, pues no tendrá los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines, cómo también para los ciudadanos, pues son los afectados por la imposibilidad que tiene el Estado de cumplir con los objetivos que se han determinado en la Constitución.

Es un hecho notorio que cuando el gobierno gasta demasiado, la demanda de bienes y servicios aumenta y por ende hay un crecimiento inflacionario lo que finalmente afecta a todas las personas que para obtener bienes y servicios deben pagar un mayor precio del que pagaban antes y que no se ajusta a los ingresos que devengan, por lo que los mismos ingresos económicos personales con los que adquirirían ciertos bienes y servicios no van a ser suficientes a futuro para obtener esos mismos bienes y servicios.

Otro efecto negativo de un alto porcentaje del déficit es que el Estado para mitigar los perjuicios consecuentes de este y solventar esa falta de ingresos hace aplicación de políticas fiscales restrictivas, toma medidas tales como una disminución de los gastos, es decir, el presupuesto es menor y por lo mismo puede tomar otras medidas como el aumento de los

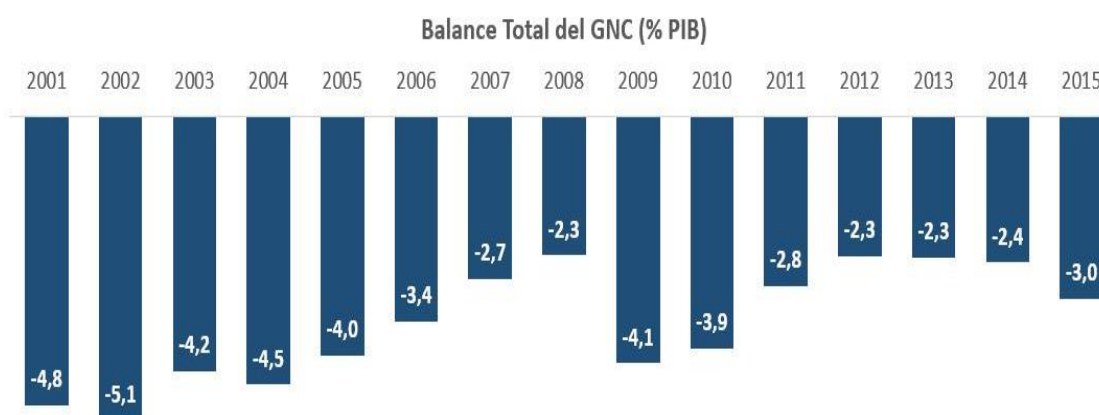
impuestos. Por lo que a todas luces se ve como los fines del Estado Social de Derecho son sacrificados por la falta de recursos.

Al respecto Amezquita (2006) argumenta que:

Ante el déficit fiscal puede adoptarse una política de ajuste disminuyendo el gasto o aumentar los ingresos del Estado a través del incremento en los impuestos, del crecimiento de sus rentas contractuales (negocios del Estado), del endeudamiento interno o externo o de la emisión de dinero. (p. 156)

Evitar todos éstos efectos negativos sobre las finanzas del Estado y sobre la economía nacional es uno de los objetivos que se buscan al darle rango de principio a la sostenibilidad fiscal, pues si no se buscan medidas que amortigüen los ya mencionados efectos, el Estado no puede tener los recursos necesarios para dar cumplimiento a sus fines y además se ven afectados los intereses económicos, macroeconómicos y los derechos sociales de los coasociados.

Específicamente en el caso Colombiano cada año el resultado del balance fiscal tiene un resultado de déficit:



* Incluye cuentas por pagar de la Cuenta Única Nacional

Fuente: DGPM – Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Gráfica 1. Balance total del GNC (% PIB)

Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Gobierno Nacional Central, 2017

A pesar de que el resultado en los últimos años, antes del 2015 es positivo respecto a la disminución del déficit, en otros términos, a partir del año 2010 se ha disminuido, sin embargo, éste continúa siendo un alto porcentaje y no consigue dar cumplimiento a la regla fiscal; es aún un porcentaje negativo para las finanzas del Estado y por consiguiente para los fines sociales del Estado Colombiano. Por esto el gobierno debe continuar tomando las medidas necesarias para que la disminución del porcentaje del déficit se siga materializando y cada año sea un porcentaje menor. Para el año 2010 el déficit fue del 3,9 %, para el 2011 del 2,8%, para los años 2012 y 2013 del 2,3%, para el 2014 del 2,4%, para el 2015 del 3,0% y finalmente para el año 2016 aumento al 4% según el Comité Consultivo de la regla fiscal del Ministerio de Hacienda en su comunicado de prensa que argumentó en la sesión del 24 de marzo del año 2017, en el cual a su vez se determinó que el máximo permitido para el déficit será del 3.6%, que aunque se espera se cumpla, a todas luces representa el rompimiento de la regla fiscal y el principio de sostenibilidad fiscal y en realidad este porcentaje podría ser más alto al finalizar el periodo fiscal, pues esta es tan solo una meta, un deber ser, pero las exigencias del presupuesto obligan a que éste porcentaje sea mayor. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2017)

Además del panorama fiscal que se tiene de los últimos años, Colombia se encuentra actualmente en un contexto de postconflicto en la cual el Estado deberá invertir un mayor presupuesto para el cumplimiento de los objetivos del Estado, es decir, es probable que el déficit para el año 2018 sea un porcentaje mucho más alto que contraría el 1,9% que ha establecido como objetivo la ley 1473 de 2011 para ese año.

El viernes 28 de julio del año 2017, el actual Ministro de Hacienda, Mauricio Cárdenas radicó ante el Congreso de la República el proyecto de ley de Presupuesto General de la Nación para la vigencia Fiscal del año 2018, el cual es por un valor de \$235,6 billones el cual en busca de dar cumplimiento a la regla fiscal sólo tiene un aumento del 1% respecto del Presupuesto para la vigencia fiscal del año 2016, buscando así que el déficit no supere el 3,1% como se argumenta en el Boletín número 151 del Ministerio de Hacienda. (Cardenas, 2017)

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que por las condiciones en las que se encuentra el país, por la coyuntura que se vive actualmente y el contexto del hoy. El presupuesto que se demanda para el gasto público y para que se dé un cumplimiento cabal e integral de los fines del Estado Social del Derecho es mayor al que se invierte anualmente, pues habrá reinserción en la sociedad y esto hace que existan cambios y nuevas exigencias presupuestales.

En el boletín número 151 del Ministerio de Hacienda se dijo que:

El Jefe de la cartera de Hacienda manifestó que, del Presupuesto General de la Nación para 2018 de los \$235,6 billones, \$38,6 billones (16,4%) corresponden a gastos de personal y gastos generales, \$108,5 billones (46%) a transferencias de ley, \$2,2 billones (0,9%) a operación comercial, \$51,9 billones (22,5%) al pago del servicio de la deuda y \$34,3 billones (14,6%) a inversión. (Cárdenas, 2017, p. 2)

Se determina que:

Las partidas presupuestales con mayor incidencia son: Para inversión en: Salud, educación, agua potable y propósito general a través del SGP: \$36,7 billones. Aseguramiento en salud: \$14,1 billones. Víctimas, población vulnerable y grupos étnicos: \$1,9 billones. Otras transferencias para: Pensiones: \$41,1 billones, las cuales son obligaciones ineludibles para

la Nación. Otras transferencias para educación (Universidades, FOMAG): \$5,4 billones.

Cuotas a entidades y organismos: \$2,1 billones. (Cárdenas, 2017, p. 2)

Se ha incluido \$2,4 billones en el presupuesto para la vigencia fiscal del año 2018 para atender gastos relacionados con el postconflicto, que se agregan a los \$1,8 billones que están en el presupuesto de la actual vigencia (Cardenas, 2017). Con éste presupuesto en palabras del Ministro de Hacienda se han realizado reducciones claras de los gastos para que esté en consonancia con la capacidad financiera y de ejecución actual del Estado Colombiano, para que también logren cumplirse los objetivos porcentuales de la regla fiscal y el principio de sostenibilidad fiscal que a pesar de éstas medidas mencionadas no son suficientes para dar su cabal cumplimiento. (Cardenas, 2017)

3.2 Fines del Estado Social de Derecho

Es una realidad que no se puede ignorar que el Gobierno Colombiano no ha podido cumplir verdaderamente con los objetivos del Estado Social de Derecho, pues aunque la regla fiscal y el principio de sostenibilidad fiscal son criterios y principios que buscan una reducción porcentual del déficit, lo que realmente se busca con estos es que se cumplan estos objetivos al tenor del artículo 2 de la Constitución:

Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo. Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas

las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares.” (Constitución Política de Colombia, 1991)

El Estado Social de Derecho se caracteriza por ser un Estado garantista, el cual se basa en la dignidad del ser humano y de allí comprende todas las obligaciones para el desarrollo de la persona, siendo esto el pilar fundamental para la creación de las instituciones Estatales, es decir, en la creación de estas nunca se puede dejar de lado la base fundamental que es la dignidad humana.

La Corte Constitucional define el Estado Social de Derecho en Sentencia C-566 de 1995 así:

El Estado social de derecho se erige sobre los valores tradicionales de la libertad, la igualdad y la seguridad, pero su propósito principal es procurar las condiciones materiales generales para lograr su efectividad y la adecuada integración social. A la luz de esta finalidad, no puede reducirse el Estado social de derecho a mera instancia prodigadora de bienes y servicios materiales. Por esta vía, el excesivo asistencialismo, corre el riesgo de anular la libertad y el sano y necesario desarrollo personal. En este sentido, los derechos prestacionales, la asunción de ciertos servicios públicos, la seguridad social, el establecimiento de mínimos salariales, los apoyos en materia laboral, educativa y de salud pública, entre otros institutos propios del Estado social de derecho, deben entenderse como fines sociales de la acción pública que se ofrecen a los individuos para que éstos puedan contar con un capacidad real de autodeterminación. Las finalidades sociales del Estado, desde el punto de vista del individuo, son medios para controlar su entorno vital y a partir

de allí desarrollar libremente su personalidad, sin tener que enfrentarse a obstáculos cuya superación, dado su origen, exceda ampliamente sus fuerzas y posibilidades.

Entre estos objetivos del Estado Social del Derecho está el de garantizar la efectividad de los principios y derechos que se encuentran consagrados también en la Constitución (Derechos tales como a la vida, a la educación, a la vivienda, a la salud, entre otros), los cuales para su garantía efectiva demandan la necesidad de un presupuesto más alto. Es de conocimiento general que el Estado siempre ha tenido la imposibilidad de dar ésta garantía efectiva por falta de los recursos necesarios para ello y el déficit en el presupuesto ha sido una consecuencia de esto, de la necesidad que ha tenido el Estado de invertir en el presupuesto más recursos de los que recauda. Al aumentar el presupuesto en un porcentaje tan bajo, que aunque busca cumplir la regla fiscal y el principio de sostenibilidad fiscal afectará de manera directa los derechos de los ciudadanos pues el presupuesto para cumplir con los objetivos no será el suficiente y mucho menos en el actual contexto por el cual está pasando Colombia.

El déficit de los años anteriores, ha generado la necesidad al Gobierno de aplicar políticas restrictivas para el presupuesto de la vigencia fiscal del próximo año, cómo se mencionó antes cuando se habló de los efectos negativos que se dan por la generación de una tasa del déficit tan alta, lo que se materializa en una posible crisis para el año 2018, pues los recursos serán visiblemente inferiores.

3.3 Rompimiento del principio de sostenibilidad fiscal a consecuencia de la aplicación del convenio OCDE para la doble imposición tributaria

En éste punto la pregunta es ¿Qué tienen que ver los Convenios de doble imposición tributaria con la actual situación fiscal de Colombia? Como se argumentó en el artículo precedente el

modelo de la OCDE para la eliminación de la doble imposición jurídica, es un modelo inequitativo que establece en su repartición de soberanía tributaria que el país de la fuente renuncia en mayor medida al recaudo de tributos y beneficia al Estado de residencia que se sabe en su mayoría son países desarrollados, mientras que el Estado de la fuente tienden a ser países en vías de desarrollo que aunque obtienen beneficios también están renunciado a ingresos fiscales, que son de vital importancia para su desarrollo económico, financiero, social, etc.

Como ejemplo se va a tomar el Convenio vigente para la eliminación de la doble imposición Tributaria celebrado con Suiza, el cual ha aplicado estipulaciones del modelo OCDE, tal como lo ha afirmado Duque (2017) cuando reza:

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. (p. 191)

Este tratado se ha celebrado con Suiza con el fin de eliminar la doble imposición en materia de las categorías de renta y patrimonio y evitar la evasión fiscal. Este se suscribió el 26 de septiembre del año 2007 y los Estados contratantes determinaron que la duración de vigencia sería indefinida. Se ratificó mediante la ley 1344 de 2009.

En el siguiente cuadro se analiza el reparto que en el convenio negociado entre los Estados contratantes (Colombia y Suiza) y cuales categorías son gravadas por el Estado de la fuente y cuáles por el de residencia.

Cuadro 3. Análisis de Reparto de la Soberanía Tributaria entre Colombia y Suiza

Categoría de Renta y/o Patrimonio	Estado de la Fuente	Estado de Residencia
Rentas de bienes inmuebles	X	
Beneficios empresariales	X	
Transporte marítimo y aéreo		X
Empresas asociadas	X	
Dividendos	-	X
Intereses	-	X
Regalías		X
Ganancias de capital	X	
Servicios personales dependientes	X	
Participaciones de consejeros	X	
Artistas y deportistas	X	
Pensiones	X	
Funciones públicas	X	
Estudiantes	X	
Otras rentas		X
Impuesto al patrimonio	X	

Fuente: Congreso de la República de Colombia, Ley 1344 de 2009

El convenio celebrado entre los Estados de Suiza y Colombia basa sus disposiciones en el modelo de convenio de la OCDE, sin embargo, hay algunas diferencias en las disposiciones negociadas, como por ejemplo en la categoría de los dividendos, en los cuáles se negociaron los porcentajes de una forma conveniente para los dos Estados contratantes y muchas disposiciones han determinado que categorías en el modelo de la OCDE se ceden para el Estado de residencia, que en este convenio se gravan en favor del Estado de la fuente. Pero se mantienen otras categorías en favor del Estado de residencia como lo son: los beneficios de transporte marítimo y

aéreo, los dividendos, intereses (aunque de estos dos últimos un porcentaje va al Estado de la fuente), las regalías (que generan un importante porcentaje de ingresos) y otras rentas.

Aunque el convenio que se ha celebrado entre Suiza y Colombia se ha negociado de manera tal que Colombia no es quien cede la mayoría de soberanía tributaria en determinadas categorías de renta y patrimonio, si nos encontramos que renuncia a categorías como las regalías, las cuales a pesar de ser producidas en Colombia son gravadas en Suiza, y representan un alto porcentaje de ingreso. Igual sucede con los ingresos por concepto de transporte marítimo y aéreo. Además, se debe tener en cuenta que las condiciones económicas de Suiza, siendo uno de los países más ricos del mundo difieren en gran medida de las condiciones del Estado Colombiano que es un país en vías de desarrollo.

Al respecto La Oficina Económica y Comercial de España en Berna (2016) argumenta sobre la economía de Suiza citando informes de la OCDE que:

De acuerdo con la OCDE, Suiza continúa siendo uno de los más ricos con un PIB anual de 74.010 francos per cápita: es el quinto más acaudalado del mundo. En términos de Paridad del Poder Adquisitivo (PPAs), en 2013 tuvo una renta per cápita en PPP de 40.600. (Alemania 32.000). (p. 12)

Suiza se sigue manteniendo en un alto nivel económico que le permite ser considerado uno de los países más ricos del mundo, lo que repercute en aspectos como el social pues el Estado cuenta con los recursos necesarios para cumplir con sus objetivos y para darle a sus coasociados un nivel de satisfacción en la calidad de vida bastante alto, ya que puede brindar salud, educación, vivienda, etc, a saber, su economía es lo bastante sólida como para tener un sistema financiero Estatal sostenible con la capacidad de destinar los recursos para el cumplimiento de

los fines de su Estado. Aunque debe tener como objetivo seguir manteniendo la economía como hasta el momento, no es necesario que éste país tome nuevas medidas para aumentar sus ingresos en materia fiscal, pues como ya se mencionó estos ya cuentan con una economía fuerte que les permite mantener un sistema financiero a nivel estatal sólido y en constante crecimiento, tal como se afirma en Aspectos Generales del Sistema Tributario Suizo “Al comparar la carga impositiva total de Suiza con otros países altamente industrializados observamos que Suiza presenta un sistema tributario altamente competente y estable” (Aspectos Generales del Sistema Tributario Suizo, s.f., p. 10)

A diferencia de Colombia, que actualmente no cuenta con un sistema tributario lo suficientemente sólido y sostenible que sea capaz de adquirir los ingresos necesarios, para cumplir con los fines que se encuentran establecidos dentro del artículo 2 de la Constitución política, que por el contrario debe aplicar medidas que repercuten directamente sobre los coasociados y que los afectan de manera negativa en sus ingresos.

Por lo anterior, la aplicación del modelo de la OCDE no es equitativo para una negociación como la efectuada por Colombia y Suiza, pues ambos países varían demasiado en circunstancias económicas, financieras, tributarias y sociales y los términos de negociación tales como la renuncia de la soberanía tributaria por parte de Colombia en categorías como las regalías, entre otros, genera que se pierdan un gran porcentaje de ingresos fiscales necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado, lo cual adquiere mayor importancia en el momento coyuntural en el que se encuentra Colombia actualmente y las necesidades económicas y financieras del Estado para solventar las carencias sociales con el tema del postconflicto que demandará una cantidad mayor de recursos.

El fin de elevar a rango de principio la Sostenibilidad fiscal no es para evitar que el porcentaje del déficit crezca, sino que su propósito en sí es que el Estado logre obtener los recursos necesarios para cumplir con los fines que se han establecido Constitucionalmente para los coasociados, por lo que tomar medidas de orden restrictivo y aumentar los impuestos no es el ideal. Es acertada la opinión de Jiménez (2012) cuando argumenta que:

Si la realidad defectiva de la obligación del Estado para con sus asociados en relación con deficientes garantías para ejercer derechos de libertad y de dignidad humana, mismos que no se pueden materializar sin el ejercicio de los sociales fundamentales, no es plausible que el mismo Estado límite con reglas de orden fiscal esas garantías constitucionales. (p. 12)

En otras palabras, para que el Estado dé cumplimiento al principio de sostenibilidad fiscal, el Estado debe aplicar las medidas necesarias con miras a garantizar los fines del Estado y no solo con el fin implícito de cumplir con el porcentaje determinado por la regla fiscal. En sí, lo que debe realizar el gobierno es aumentar los ingresos para que así los recursos sean suficientes para el cumplimiento de sus objetivos y no basarse solamente en el aumento de impuestos o la aplicación de políticas restrictivas, puesto que esto solamente genera una alta insatisfacción en la calidad de vida de los coasociados y no se estaría llegando en sí a la teleología del principio de sostenibilidad fiscal.

Con la aplicación de los modelos de convenios de doble imposición tributaria se está dando ese rompimiento del principio de sostenibilidad fiscal, pues como se mencionó en el ejemplo del convenio celebrado con Suiza, Colombia está renunciado voluntariamente a categorías de renta y patrimonio que representan porcentajes importantes de los ingresos fiscales los cuales son necesarios para el sistema financiero del Estado. Si bien es cierto que es necesario para nuestra

economía, tasa de empleo, ingreso de tecnología, etc, el contar con inversión extranjera, debe tenerse en cuenta que la aplicación de modelos como el de la OCDE para realizar las negociaciones con países desarrollados es altamente perjudicial para los ingresos fiscales del Estado y por ende, para el cumplimiento de los fines del Estado social de derecho, toda vez que está incumpliendo con el principio de sostenibilidad fiscal, pues como este lo reza, el Estado debe tomar las medidas necesarias para disminuir el déficit y una de estas medidas es la renegociación de los convenios de doble imposición tributarias, basados en modelos menos lesivos para los países en vías de desarrollo o aplicando medidas que utilicen métodos no lesivos o modelos que sean conscientes de las circunstancias económicas en las que se encuentran estos y las medidas que deben ser aplicadas para que sus economías se fortalezcan, de manera tal que permitan cumplir con los fines de sus Estados y aumentar el nivel de calidad de vida de sus coasociados.

Es un hecho que Colombia debe celebrar convenios de doble imposición tributaria con el fin de fomentar y aumentar la inversión extranjera directa, puesto que esta es indispensable para el desarrollo económico entre los muchos otros beneficios que trae, pero teniendo en cuenta la elevación de rango a principio la sostenibilidad fiscal, se deben adoptar las medidas necesarias para que el Estado aumente sus ingresos económicos y ajuste el porcentaje del déficit al porcentaje establecido por la ley para cumplimiento de la regla fiscal, atendiendo a ésta necesidad de dar cumplimiento al principio de sostenibilidad y a la regla fiscal, es necesario aplicar como medidas la negociación equitativa de los convenios para la eliminación del doble gravamen, una negociación que tenga en cuenta no solamente los intereses de los países desarrollados sino que tenga en cuenta las necesidades fiscales de los países en vías de desarrollo tal como lo es Colombia. El Estado Colombiano debe velar por la satisfacción de la calidad de

vida de sus coasociados, por el cumplimiento de todas las garantías que se han establecido constitucionalmente y que se basan en la dignidad humana, pues es imperante tomar las medidas, decisiones necesarias para poder realizar estos mandatos constitucionales y que por su naturaleza exigen recursos para poder ser ejecutados dentro del marco del Estado Social de Derecho. Además, sin renunciar a esos ingresos fiscales podrían evitarse políticas restrictivas y elevación o creación de impuestos, que también son perjuicios para los coasociados y a la larga afectan la calidad de vida de ellos pues no permiten que estos tengan solvencia económica para adquirir bienes y servicios.

Conclusiones

En el presente trabajo se ha analizado un tema de gran importancia actualmente, para un contexto de globalización económica como en el que nos encontramos; de ese estudio se ha llegado a las siguientes conclusiones:

El fenómeno tributario internacional de la doble imposición tributaria, el cual consiste en la sobrecarga tributaria que se le ha generado a un solo contribuyente al cual se le impone la obligación de cancelar dos o más veces el mismo impuesto o análogo, por un mismo hecho generador, por un mismo periodo de tiempo y es exigido por parte de dos o más Estados. Al respecto se concluyó, que la doble imposición es el resultado de la superposición de criterios de conexión tributaria para que cada Estado determine los hechos gravados. Estos criterios son el de la renta mundial, el cual grava todos los beneficios de las personas que tengan conexión con el Estado ya sea por nacionalidad, domicilio, residencia, etc. Independientemente de dónde sean producidos estos beneficios y el criterio de la fuente que grava todos los beneficios que se hayan producido dentro de los límites territoriales del Estado e independientemente de que no exista conexión con quien las produce.

Esta doble imposición como ya se dijo en el primer capítulo genera perjuicios sobre los beneficios de los contribuyentes, pues se ven sometidos a una doble carga fiscal que genera que la actividad económica no sea beneficiosa para quienes realicen inversión extranjera directa, por lo que esta se ve afectada también de forma negativa, pues la inversión no es atractiva al ver sometidos más de una vez a las obligaciones tributarias.

Cada Estado aplica el criterio de conexión que favorezca a sus propios intereses y de acuerdo a las condiciones en las que se encuentren, por ejemplo el Criterio de la Renta Mundial, lo van

aplicar los Estados que son mayormente inversores y se sabe que en la mayoría de los casos estos tienden a ser países desarrollados, los cuales invierten en países en vías de desarrollo; es más conveniente para ellos gravar con este criterio, porque obtendrán beneficios fiscales producidos por fuera de sus límites territoriales por la actividad económica que ejerzan sus naciones, residentes, etc. Por el contrario, el Criterio de la fuente suele ser aplicado generalmente por aquellos Estados que fungen como receptores de inversión extranjera directa, que por lo general son países en vías de desarrollo, por esto es de mayor conveniencia gravar los beneficios que se producen dentro de sus límites territoriales independientemente de quienes sean los responsables de la producción de estos réditos.

Con miras a evitar que esta sobrecarga tributaria afecten de manera negativa a los inversores de capital extranjero y de que a la larga se vea perjudicada toda la inversión extranjera directa se han creado las medidas unilaterales y convencionales y los métodos con el objetivo de anular alguna de las dos imposiciones y que así no se vean afectados en un alto porcentaje los réditos producidos por la inversión.

En primer lugar se encuentran las medidas unilaterales, estas son aplicadas por la legislación interna de cada Estado el cual las expide en ejercicio de su poder soberano, en ellas establecen las disposiciones tendientes a la eliminación de alguno de los impuestos con el fin de que el contribuyente no vea sometido los beneficios que ha producido a una sobrecarga tributaria. Para la aplicación de estas medidas no se dispone de un convenio o tratado, pues estas se aplican unilateralmente y en ejercicio de poder soberano de los Estados. También se habló sobre las medidas convencionales, tal y como lo señala su nombre en esta existe un convenio o tratado celebrado entre dos (bilaterales) o más (multilaterales) Estados, en este convenio se regulan las métodos que se pretenden incorporar y cuáles son los parámetros negociados para que se

elimine la doble carga tributaria, estas disposiciones los Estados las aplican dentro de su jurisdicción interna. Estas medidas necesitan de los métodos para la eliminación de la doble imposición tributaria, vemos como existen el método de la exención, el de descuento por impuesto absoluto, los anteriores con sus variables crédito por impuesto pagado también llamado el Tax Credit, y el método por descuento de impuestos también denominado el Tax Sparing. De estos métodos y la explicación de cada uno de ellos se llega a la conclusión que la aplicación de estos genera la pérdida de ingresos fiscales en alguno de los Estados contratantes, ya sea el de residencia o el de la fuente. En el caso de los países en vías de desarrollo el método menos lesivo es el de la exención, el cual le permite seguir ejerciendo soberanía tributaria sobre los beneficios que se han producido dentro de su territorio y por ende también obtiene ingresos fiscales resultados de estos.

Lo contrario sucede con el método del crédito de impuesto absoluto el cual aplica Colombia en el artículo 254 del Estatuto Tributario, en este método se renuncia a la totalidad de los impuestos cancelados en el exterior, es decir, el Estado renuncia en su totalidad a gravar las rentas y por ende renuncia en total al derecho a esos ingresos fiscales, lo que es absolutamente lesivo para los intereses fiscales y financieros del Estado, pues como se sabe tiene un sistema fiscal insuficiente al momento de generar presupuesto para el cumplimiento cabal e íntegro de los fines del Estado Social de Derecho.

Otro método excepcionalmente lesivo es el del descuento por impuesto exonerado o Tax Sparing, este es lesivo tanto para el Estado de residencia como también para el Estado de la fuente, pues mientras uno de los Estados exonera del gravamen en su totalidad al contribuyente, el otro Estado genera una exención del monto que ha sido exonerado en el primer Estado, esto nos deja en que ambos Estados están renunciado a los ingresos provenientes de esos beneficios y

se atenta contra el principio de igualdad respecto de las personas que compiten a nivel local, pues mientras estas deben pagar la obligación tributaria por sus beneficios los inversores extranjeros no tendrán que pagar ninguna de las dos obligaciones tributarias o el porcentaje del monto que deberán cancelar es mínimo, por lo que a todas luces es un método lesivo a los intereses fiscales de los dos Estados y es inequitativo con la competencia a nivel local.

Otra de las herramientas creadas con el fin de combatir la sobrecarga tributaria son los modelos de convenio para la eliminación de la doble imposición. Se mencionaron tres importantes modelos; el de la ONU, el de la CAN y por el último el de la OCDE. Se concluyó al respecto, que es innegable que para el desarrollo económico en un contexto globalizado es necesario que existan este tipo de modelos con el fin de que los Estados lo apliquen y puedan obtener los múltiples beneficios que se desprenden de esta aplicación. Es necesario aplicarlos con el fin de combatir perjuicios tales como el desincentivo, que genera la doble imposición sobre la inversión de los contribuyentes, etc.

Sin embargo, al estudiar cada uno de los modelos que se busca implementar con el fin de determinar cuáles son los métodos que fijan dentro de él y cómo se realizará el reparto de soberanía tributaria sobre las categorías de renta y patrimonio, es decir, cuáles rentas serán gravadas por el Estado de la fuente y cuáles por el Estado de residencia, llegamos a la conclusión que el modelo convenio de la OCDE es excesivamente lesivo para los intereses fiscales de los países en vías de desarrollo, pues este modelo fija que la mayoría de categorías de patrimonio y renta serán gravadas por el Estado de residencia y el Estado de la fuente quien renuncia a más impuesto, por lo que este modelo es inequitativo y no tiene en consideración los intereses de los países en vías de desarrollo que necesitan en mayor medida de los ingresos fiscales y genera

todos los beneficios para los países desarrollados que de por sí ya cuentan con economías sólidas.

El principio de sostenibilidad fiscal determina que los gastos estructurales no deben ser superiores a los ingresos estructurales, en complemento para lograr el objetivo del principio se ha establecido la regla fiscal la cual reza que el déficit no sea mayor al 1,9% del PIB en el año 2018 y que para el 2022 sea del 1.0% o menos.

El Estado debe tomar las medidas necesarias para que el déficit no sea mayor a los porcentajes ya establecidos como “aceptables” por medio de la regla fiscal.

Lo que se busca con la elevación a principio de la sostenibilidad fiscal es que el gobierno a largo plazo tenga un sistema financiero sostenible, capaz de contar con los recursos necesarios para cumplir con los objetivos del Estado social de Derecho, los cuales se encuentran consagrados en el artículo 2 de la Constitución Política de 1991.

Anualmente vemos el rompimiento del principio de sostenibilidad fiscal con los porcentajes de déficit, es decir, siempre el gobierno tiene más gastos de los ingresos disponibles y sin tomar las medidas necesarias para que este porcentaje de déficit sea menor, es decir, el gobierno Colombiano tiene la capacidad de realizar negociaciones para la eliminación de la doble imposición tributaria basadas en otros modelos distintos y menos lesivos a los intereses fiscales que el modelo de la OCDE, sin embargo, ha preferido negociar bajo los parámetros establecidos por el modelo, con países como Suiza, ratificado mediante ley 1344 de 2009, de lo cual podemos sugerir que al ser Suiza uno de los países más ricos del mundo no tiene imperiosa necesidad de recaudar impuestos por rentas producidas en el extranjero, a diferencia de Colombia que si tiene la necesidad de aumentar la recaudación de impuestos sobre todo si es la fuente de producción de

los beneficios, por lo que se puede concluir que Colombia al aplicar un modelo como el de la OCDE, renunciado voluntariamente al recaudo de ingresos fiscales por réditos producidos dentro de su territorio estaría vulnerando el principio de sostenibilidad fiscal, pues tiene la posibilidad de negociar bajo otros parámetros que beneficien más a sus intereses y a la larga a los intereses del Estado Social de Derecho pero aun así basa sus disposiciones en el modelo de la OCDE.

Colombia es un Estado Social de Derecho que debe velar por los intereses de sus coasociados, por la dignidad humana, por la calidad de vida de sus habitantes y en general por el cumplimiento de los fines que se han establecido constitucionalmente para lo cual es necesario contar con recursos, pero actualmente el sistema financiero del Estado no es suficiente para cumplir con estos fines. La sostenibilidad fiscal, busca que se recolecten esos recursos para así poder cumplir con los objetivos del Estado Social de Derecho y una de estas formas es teniendo en cuenta la posibilidad que se tiene de recaudar mayores ingresos a través de una negociación equitativa de los convenios para evitar la doble imposición tributaria. Es por esto que concluimos que se rompe el principio de sostenibilidad fiscal con la aplicación del modelo OCDE para la doble imposición tributaria.

Recomendaciones

De acuerdo a las conclusiones que he planteado en el presente trabajo, es pertinente sugerir las siguientes recomendaciones:

Es un hecho que Colombia necesita de la expansión del flujo de inversión extranjera directa por los muchos beneficios que esta trae consigo, por lo que es imperativo que el Estado tome las medidas necesarias para la eliminación de la doble imposición tributaria para que los inversores extranjeros vean que en Colombia es atractiva la actividad económica. Sin embargo, el Estado tiene que ser consciente de las condiciones en las que se encuentra el país, el momento coyuntural que atraviesa en el tiempo del postconflicto, por lo que debe ser consecuente con los recursos que se deberán invertir en los próximos años y las tasas de déficit que han dejado los años anteriores, por esto, debe negociar los convenios de doble imposición, de tal forma que no renuncie de manera inequitativa a la mayoría de categorías de renta y patrimonio, y por ende no pierda demasiados ingresos fiscales. Por eso recomiendo renegociar los convenios ya ratificados bajo parámetros más convenientes a los intereses del Estado.

De igual manera que el Estado negocie de ahora en adelante todos los convenios de doble imposición bajo estos mismos parámetros y que no tome más en cuenta las disposiciones del modelo de la OCDE, con el fin de respetar el principio de sostenibilidad fiscal al aplicar todas las medidas necesarias y útiles para que los gastos estructurales no sean mayores a los ingresos y no se vea vulnerado el mencionado principio con un alto porcentaje de déficit.

Referencias Bibliográficas

Amezquita, P. (2006). ¿Para quién es malo el déficit fiscal? *Dialogos de saberes*.

Aspectos Generales del Sistema Tributario Suizo (s.f.). Disponible en: <https://www.s-ge.com/sites/default/files/cserver/publication/free/ihb-10-aspectos-generales-del-sistema-tributario-suizo-s-ge.pdf>

Cardenas, M. (2017). *Boletín No. 151, Presupuesto 2018 por \$235 billones: sensato, realista, responsable que cumple con la regla fiscal y el compromiso social.*

Congreso de la República de Colombia (31 de julio de 2009) Ley 1344 de 2009. “*Por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio” y su “Protocolo”, firmados en Berna el 26 de octubre de 2009*”. Diario Oficial No. 47.427. Disponible en: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1344_2009.html

Congreso de la República de Colombia (23 de julio de 2010) *Gaceta 451 de 2010*. Proyecto de acto legislativo 016 de 2010.

Congreso de la República de Colombia (01 de julio de 2011) Acto legislativo 03 de 2011 “*Por medio del cual se establece el principio de sostenibilidad fiscal*”

Congreso de la República de Colombia (5 de julio de 2011) Ley 1473 de 2011. “*Por medio de la cual se dicta la regla fiscal*”.

Constitución Política de Colombia (1991)

Corte Constitucional (Noviembre de 1995) *Sentencia C 566 de 1995*, Expediente No. D-823.

Corte Constitucional, Republica de Colombia (31 de octubre de 1996) *Sentencia C-583*. MP.

Vladimiro Naranjo Mesa. Disponible en:

<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/C-583-96.htm>

Corte Constitucional República de Colombia (18 de mayo de 2011) *Sentencia C-397/11*. MP.

Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Disponible en:

<http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-397-11.htm>

Corte Constitucional (12 de abril de 2012) *Sentencia C 288 de 2012*, Expediente: D-8690.

Dirección de Impuestos y Aduanas - DIAN (2007). *Dirección de impuestos y aduanas*.

Disponible en:

https://www.dian.gov.co/descargas/ayuda/guia_rut/content/Responsabilidades1.htm#3

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN (2010). *Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*. Bogotá D.C: Dirección de gestión jurídica .

Duque, L. (2017). *Métodos para eliminar la doble imposición tributaria en Colombia*. Revista

de Derecho Fiscal de la Universidad Externado. Disponible en:

<http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2749/2394>

Garavito, A., Iregui, A., & Ramírez , M. (2012). Inversión extranjera directa en Colombia: evolución reciente y marco normativo. *Borradores de economía* , 2.

González, C. C. (2008). *Derecho Financiero Y Tributario*. Disponible en:

<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/816263.pdf>

Herran, C. (2000). *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*.

Tesis de Grado de la Universidad Javeriana. Disponible en:
<http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>

Herrera, B., Luz Rodríguez, L. y Arrieta, W. (2010). *Colombia Frente A Los Convenios De La Doble Tributación Internacional*. Dialogos de derecho y política, 9.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT (2006). *Estudios de derecho internacional: los convenios de doble imposición*. Bogotá D.C.: Legis.

Jimenez, E. (2012). *Los derechos sociales fundamentales en el Estado Social de Derecho de la Constitución de 1991*. Tesis de Grado de la Unilibre. Disponible en:
<http://www.unilibre.edu.co/verbaiuris/images/stories/vol1/dc4.pdf>

Lang, M. (1965). *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*. Bogotá D.C.: Temis.

Lozano, L. I., y Aristizabal , C. (Septiembre de 2003). *Déficit público y desempeño económico en los noventa: el caso colombiano*. Banco de la República. Disponible en:
<http://www.banrep.gov.co/docum/ftp/borra261.pdf>

Lozano, L. I., y Aristizabal , C. (Septiembre de 2003). *Déficit público y desempeño económico en los noventa: el caso colombiano*. Banco de la República. Disponible en:
<http://www.banrep.gov.co/docum/ftp/borra261.pdf>

Martínez, P. N. (1988). *Formulas para evitar la doble imposición (tesis de pregrado)*. Bogotá: Alcalá de Henares : Instituto Nacional de Administración Pública, Subdirección General de Cooperación Internacional.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2017). *Comunicado de prensa del Comité Consultivo de la Regla Fiscal*. Bogotá D.C: Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (7 de julio de 2017). *Gobierno Nacional Central*.

Balance total del GNC. Disponible en:

<http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/faces/GestionMisional/PoliticaFiscal>

[/EstadisticaGobiernoNalCentral;jsessionid=5wctpClb956wbp9wv-](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/faces/GestionMisional/PoliticaFiscal/EstadisticaGobiernoNalCentral;jsessionid=5wctpClb956wbp9wv-)

[2reQke78dDvx41ZciFMdD4WS-h42-7iJgq!-](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/faces/GestionMisional/PoliticaFiscal/EstadisticaGobiernoNalCentral;jsessionid=5wctpClb956wbp9wv-)

[92534917?_afrLoop=1633637358748783&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=null#!](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/faces/GestionMisional/PoliticaFiscal/EstadisticaGobiernoNalCentral;jsessionid=5wctpClb956wbp9wv-)

%40%40

Oficina Económica Comercial de España En Berna (2016). *Informe económico y comercial*.

Berna: Oficina económica comercial de España en Berna .

Organización de Naciones Unidas - ONU (1969). *Convención de Viena sobre el derecho de los tratados*. Viena : ONU.

Organización de Naciones Unidas (2011). *Convenión modelo de las naciones unidas sobre la doble tributación*.. Nueva York: Departamento de asuntos económicos y sociales .

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE (2010). *Modelo Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio*. París : Instituto de estudios fiscales.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE (2011). *La OCDE: 50 años promoviendo mejores políticas para una vida mejor*. Disponible en: <https://www.oecd.org/centrodemexico/47765794.pdf>

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

Obtenido de Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes.

Disponible en: http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf

Portela, Y. L. (2012). *La Sostenibilidad Fiscal Frente a los Derechos Humanos*. Sistema de

Consulta de Bases de Datos Bibliográficas Biblioteca UIS. Disponible en:

<http://tangara.uis.edu.co/biblioweb/tesis/2012/146792.pdf>

Presidencia de la República de Colombia, Estatuto Tributario(30 de marzo de1989) Decreto 624

de 1989. “*Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*”. Diario Oficial No. 38.756.

Disponible en:

https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/tramites_servicios/pasaportes/archivos/decreto_624_1989.pdf

Presidencia de la República de Colombia 27 de diciembre de 2006) Decreto 4583 de 2006. “*Por el*

cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones”. Diario Oficial 46494. Disponible en:

<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=22662>

Romero, L. M. (2008). El problema de la doble imposición. *Revista de facultad de Derecho de Caruaru*.

Salassa, R. (2012). El convenio de doble imposición suscrito entre Chile y Argentina: denuncia y comparación con el modelo del Convenio de la Organización para la Cooperación y

Desarrollo Económico. *Revista de Derecho de la Universidad Pontificia Católica de Valparaíso*, 523.

Uckmar, V., Corasaniti, G. y De' Capitani, P. (2010). *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá : Temis S.A.

Vallejo, J. M., y Gutierrez, M. (2002). *Los convenios para evitar la doble imposición*. Disponible en:

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2002_06.pdf