

**RATIFICACIÓN POR MEDIO DE LEYES MARCO DE CONVENIOS DE DOBLE
IMPOSICIÓN TRIBUTARIA –Natali Feo - Diego Lizcano**

UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS – Especialización en Derecho Administrativo

**LA VIABILIDAD DE LA RATIFICACIÓN MEDIANTE LEYES MARCO DE LOS
CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA**

**THE VIABILITY OF THE RATIFICATION BY MEANS OF LAWS I MARK OF
THE AGREEMENTS OF DOUBLE TRIBUTARY IMPOSITION**

Laura Natali Feo Peláez
Diego Armando Lizcano

Contenido

| | |
|---|----|
| ¿Es conveniente la ratificación de convenios de doble imposición tributaria celebrados con países desarrollados mediante leyes marco? | 2 |
| Introducción | 1 |
| Método y plan | 3 |
| Conclusiones..... | 5 |
| La doble imposición tributaria, causas, efectos y métodos de anulación..... | 8 |
| La inversión extranjera y los convenios de doble imposición tributaria..... | 13 |
| Medidas para la ratificación de convenios de doble imposición en Colombia..... | 13 |
| Referencias | 19 |

Resumen:

La doble imposición tributaria ha afectado de manera negativa los beneficios que conlleva la inversión extranjera, tales como, el ingreso de tecnología y otros efectos perjudiciales; para lo cual se han implementado convenios para la eliminación de esta doble imposición. Sin embargo, esta medida genera algunos perjuicios en cuanto a los ingresos tributarios del Estado, pues para garantizar la anulación de estos, es necesario que los Estados renuncien a ciertos tributos y cedan su soberanía tributaria al otro Estado contratante. Posterior a la negociación del convenio este se debe ratificar para que empiece a aplicarse dentro de la legislación interna del Estado, en Colombia esto se hace por medio de leyes ratificadoras de convenios, las cuales prestan seguridad jurídica, sin embargo, en miras a fortalecer también los ingresos tributarios, se señala cómo esto sería posible con la ratificación mediante leyes marco, brindando una mayor flexibilidad que se acople a los cambios en cuanto a circunstancias económicas, sociales, tributarias, financieras, etc.

Palabras clave

Convenios, imposición, leyes marco, seguridad jurídica, inversión.

Abstract

The double imposition of earned income tax has affected foreign investments negatively for example, investments in foreign technology.

Which is why we need to guarantee and eliminate certain earned income tax. These laws need to be ratified so that they can be incorporated into Colombian legislation. This will affect financial, social and economic circumstances etc.

Keywords

Income tax, Foreign, guarantee, earned, laws, ratified, legislation.

Introducción

La doble imposición tributaria es la obligación que recae sobre un mismo contribuyente quien debe pagar a dos o más Estados el mismo impuesto o impuesto análogo, por el mismo hecho generador y en el mismo lapso de tiempo. Esta situación genera que el mismo sujeto pasivo tenga que cumplir con una sobrecarga tributaria que genera un detrimento patrimonial. Sobre la doble imposición Uckmar, Corasaniti, y de Capitani di Vimercate (2010) manifiestan que en busca de mitigar estos efectos negativos que se han generado por la doble imposición tributaria los Estados han acudido a la creación de medidas unilaterales y bilaterales que ayudan a que la doble carga impositiva se vea minimizada (Uckmar, Corasaniti, & de Capitani di Vimercate, 2010). Esta sobrecarga tributaria no sólo afecta directamente al contribuyente sino en sí genera efectos negativos para toda la economía de un Estado, pues la doble imposición jurídica afectará la inversión extranjera y por ende el empleo, la entrada de tecnología, etc.

Además de las medidas adoptadas, unilateralmente por los Estados, se han creado por algunas organizaciones internacionales modelos de convenios para la doble imposición tributaria tales como el modelo convenio de la Organización de las Naciones Unidas (en adelante ONU) y el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE); a su vez la Comunidad Andina de Naciones (en adelante CAN) también ha creado un modelo de convenio para los países miembros, entre otros.

En estos modelos de convenio se negocia un reparto de soberanía tributaria, en algunas categorías de los tributos el Estado cede el derecho de recaudo sobre ellas, algunos tributos serán gravados por el Estado de la fuente y otros tributos se gravan por el Estado de residencia, en otras palabras, cada Estado renuncia a cobrar por determinados tributos a fin de que el contribuyente sólo deba pagarlo en alguno de los dos.

Los Estados pueden implementar un convenio de doble imposición tributaria de manera libre dentro de la legislación interna, es decir, cuando el Estado decide adoptar un convenio de doble imposición tributaria y realiza la negociación de acuerdo a los parámetros establecidos en éste, puede implementar las medidas con la reglamentación que quiera (reglamentación legislativa o reglamentación administrativa) o la que realmente sea más conveniente para sus intereses.

¿Es conveniente la ratificación de convenios de doble imposición tributaria celebrados con países desarrollados mediante leyes marco? En Colombia, los convenios de doble imposición tributaria son ratificados mediante leyes ratificadoras de convenio, las cuales brindan seguridad jurídica a los Estados contratantes y a los contribuyentes. La ley expedida por el Congreso de la República determina todos los parámetros que tendrán los convenios de doble imposición jurídica, qué personas se pueden ver beneficiadas con éste y cuáles son los requisitos con los que debe contar para poder beneficiarse de los convenios. Lo anterior, de conformidad con lo establecido por la ONU en el Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo:

El uso de normas vinculantes proporciona mayor seguridad a los contribuyentes y a los funcionarios tributarios, pero el uso de las resoluciones administrativas puede proporcionar más flexibilidad, ya que dichas resoluciones por lo general pueden revisarse con facilidad para reflejar circunstancias cambiantes. (2015, pág. 7)

Se tiene como objetivo principal analizar los efectos de la aplicación de convenios de doble imposición tributaria por parte del Estado Colombiano y cómo se pueden optimizar los efectos positivos y cómo contrarrestar los efectos negativos. Como objetivos específicos se tienen en primer lugar el análisis de la conveniencia de ratificar los convenios por medio de leyes ratificadoras y concluir de qué modo responden estas a las circunstancias financieras del Estado. En segundo lugar estudiar la conveniencia de ratificar los convenios de doble imposición por medio de leyes marco teniendo en cuenta la naturaleza de estas y si esta aplicación respondería bien a las circunstancias tributarias y financieras del Estado.

Se justifica la presente investigación en la necesidad que tiene Colombia de obtener recursos por medio de los ingresos tributarios, recursos los cuales deben ser suficientes para componer un gasto público que cumpla realmente con satisfacer las necesidades de los coasociados, sin embargo, la aplicación de estos convenios podría conllevar a una renuncia de los mencionados ingresos y traducirse en la insatisfacción del conglomerado social. Teniendo en cuenta que la celebración de los convenios de doble imposición es importante para el desarrollo de la inversión extranjera y los beneficios que trae consigo, es necesario

estudiar la forma en que el Estado pueda conservarla y optimizar sus efectos sin sacrificar otros campos de gran importancia como lo es sistema tributario.

Método y plan

A continuación, se describirá el método que se aplicó para el desarrollo del proyecto de investigación. De conformidad con la obra de Hernández, Fernández, y Baptista (2010): se hizo uso de un enfoque cualitativo el cual, parte de la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación. (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2010)

Para la realización del proyecto denominado: ¿ES CONVENIENTE LA RATIFICACIÓN DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA CELEBRADOS CON PAÍSES DESARROLLADOS MEDIANTE LEYES MARCO? se utilizó la siguiente metodología para lograr así el cumplimiento de este; en primer lugar se realizó la recolección de toda la información a la que se tuvo acceso sobre derecho internacional público, derecho tributario, derecho tributario internacional, hacienda pública, derecho constitucional, información específica sobre los convenios de doble imposición tributaria, sobre los métodos y medidas para eliminar la doble imposición, sobre las leyes marco, las leyes ratificadoras de convenios, etc. Esta se logró mediante la asistencia personal y directa a las diversas entidades públicas y privadas, y a las bibliotecas que contienen material físico y digital referente a la temática de la investigación, así mismo se hizo búsqueda de documentos, libros, tesis, artículos, entre otros, en múltiples bases de datos. En éste punto se estudió la información relacionada a los convenios de doble imposición tributaria, su conceptualización, las causas que dan origen a este fenómeno jurídico económico, su marco jurídico y legal, que beneficios y perjuicios generan su aplicación, qué posibles efectos produce en la legislación interna en materia tributaria, cómo se realiza la negociación de estos con los otros Estados, que efectos macroeconómicos, tributarios y financieros implican, cuáles son los métodos y medidas que aplican los Estados (específicamente que métodos y medidas aplica el Estado Colombiano), cuáles son las autoridades competentes en ésta materia y cómo actúan frente al tema, de cuáles herramientas jurídicas se valen, etc.

Por otro lado, se asistió de manera personal a las entidades que regulan el tema a tratar, tal como lo son: la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (en adelante DIAN), Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (en adelante ICDT), entre otros; para determinar cómo se ha regulado desde el punto de vista de estas entidades, las cuales son las competentes para desarrollar el tema a nivel nacional, cómo actúan frente a la problemática, investigar si estas entidades tienen informes o documentos de investigación del tema, etc. Se buscan las estadísticas frente a los efectos jurídico-tributarios y financieros que se generan a través de su aplicación y cómo se han manejado o resuelto los efectos negativos específicamente, también el cómo se han desarrollado las medidas y métodos determinados por la Constitución y la ley para la aplicación de los mencionados convenios, si estos han sido realmente convenientes y si responden eficazmente a las necesidades del Estado.

Se hizo investigación a través del método empírico y en análisis propios del tema a investigar cómo ha sido la respuesta en cuanto a la seguridad jurídica de la implementación de los Convenios de Doble Imposición Tributaria a través de leyes ratificadoras, se determina si en realidad como se ha mencionado doctrinariamente, ésta aplicación ha generado seguridad jurídica tanto para el Estado como para los contribuyentes y si estas medidas responden a las necesidades de la aplicación material, es decir, si responde a las necesidades del Estado y de la sociedad y a los cambios económicos, tributarios, sociales, etc., que van surgiendo a medida que la sociedad evoluciona. Así mismo se buscó información y se realizó un análisis con el fin de determinar qué tan conveniente es la ratificación de los convenios mediante leyes marco y si esto responde a las necesidades de brindar seguridad jurídica y a su vez de responder al dinamismo económico. Se buscó información referente a otros Estados en los cuáles éstos convenios se hayan ratificado para tener otros patrones con los cuáles realizar el contraste del caso Colombiano, así mismo para estudiar con qué clase de medidas han realizado la aplicación en el ámbito interno, cuáles han sido las ventajas y desventajas que han tenido al aplicarlas con las medidas de preferencia y qué efectos han tenido en su propia jurisdicción tributaria, si se ha generado una mayor seguridad jurídica o si disminuye y si la flexibilización ha sido o no conveniente, qué efectos materiales se ha traducido ésta flexibilización, si estas medidas han respondido de manera eficaz a las circunstancias internas del Estado.

Conclusiones

Al interior de la presente investigación, es posible determinar que se cumplió con el objetivo propuesto para el desarrollo del presente artículo de grado para la especialización en derecho administrativo; respondiendo a la pregunta planteada de la siguiente manera: **¿Es conveniente la ratificación de convenios de doble imposición tributaria celebrados con países desarrollados mediante leyes marco?** A lo largo del semestre, los autores hemos desarrollado el tema en cuestión y por ende hemos llegado a las siguientes conclusiones:

En primer lugar, que la doble imposición tributaria es un fenómeno de carácter jurídico y económico el cual genera diversos perjuicios a los intereses tanto de los Estados como también de los mismos contribuyentes, pues perjudica los beneficios resultantes del capital invertido y por ende, a la larga, afecta a la misma inversión extranjera, así mismo al desarrollo económico, al ingreso de tecnología, al crecimiento de la tasa de empleo, de aquí se concluye que para hacer frente a los diversos efectos que genera este fenómeno, es necesario que los países hagan uso de las medidas, métodos para eliminar la doble imposición o los convenios de doble imposición y así combatir aquellas causas que generen un desincentivo en la inversión extranjera.

En segundo lugar, que Colombia cómo país en vías de desarrollo, al celebrar los convenios de doble imposición tributaria con países desarrollados, está renunciado al recaudo de ingresos fiscales, pues cede su potestad tributaria sobre ciertas categorías de tributos, de estos ingresos posteriormente se destinarán los recursos que componen el gasto público, con el cual se busca satisfacer las necesidades de los coasociados, al respecto se concluyó que a pesar de que existe la necesidad de celebrar estos convenios con miras a fortalecer la inversión extranjera, no se puede dejar en segundo plano y como si fuera un tema de menor importancia la recaudación de ingresos fiscales, por lo que el Estado debe acudir a las medidas necesarias para optimizar la inversión extranjera y su vez fortalecer el ingreso de recursos tributarios.

En tercer lugar, los convenios de doble imposición tributaria se ratifican en Colombia por medio de leyes ratificadoras de convenios tal como lo ha ordenado la Constitución, esta

aplicación por vía legislativa es de gran beneficio para los Estados contratantes porque brinda seguridad jurídica respecto a las disposiciones que se han convenido dentro de las negociaciones, sin embargo, se ha concluido que aunque presten seguridad jurídica ya que tienen una naturaleza vinculante, no son del todo convenientes a los intereses del Estado, pues por su misma naturaleza no son flexibles y tienden a petrificarse en el tiempo, por lo cual sus disposiciones no se acoplan del todo a las circunstancias cambiantes, sobre todo en materia tributaria, económica y financiera, por esto se ha concluido que las leyes ratificadoras de convenios no son el instrumento adecuado para la aplicación de las disposiciones negociadas en el ordenamiento jurídico interno.

En cuarto lugar, los Estados tienen la opción de adoptar las disposiciones de los convenios de doble imposición haciendo uso de medidas de carácter administrativo, las cuales por su naturaleza no son vinculantes y por ello son flexibles, característica del todo favorable si se tienen cuenta que las circunstancias de la sociedad son dinámicas, cambiantes y se encuentran en constante transformación, por lo que la flexibilidad de estas medidas responden este contexto de cambio, sin embargo, carecen de seguridad jurídica, por lo que la ratificación por este medio no es del todo conveniente, por eso se concluye de este punto que la ratificación por medio de medidas administrativas no es conveniente para los Estados contratantes, toda vez que carece de seguridad y carácter vinculante.

En quinto lugar, las leyes marco permiten que el Gobierno negocie dentro de ciertos parámetros que han sido establecidos por el Congreso, es decir, el ejecutivo está limitado a los parámetros que han sido establecidos por el parlamento, pero dentro de esos límites se han trazado ciertos lineamientos dentro de los cuales, el gobierno se puede mover de manera “autónoma”, en otras palabras, el gobierno tiene cierta libertad dentro de los límites que le ha establecido el legislador. Estas leyes son de especial interés para áreas económicas. Por eso, se ha concluido que sería conveniente que la ratificación de los convenios de doble imposición se realice mediante leyes marco, puesto que lo que se negocia es el reparto de soberanía de los Estados contratantes, en estas negociaciones se establece cuál de los dos Estados tendrá el derecho de recaudo de los ingresos fiscales, ingresos que posteriormente se destinan al gasto público, por lo que el tema es objeto de interés tributario, económico y financiero, los cuales son susceptibles de transformaciones

de acuerdo a la evolución de la sociedad, por lo que una ley ratificadora no es conveniente para estos temas mientras que una ley marco se ajusta al contexto de transformación.

Además la ley marco por su misma naturaleza de “ley” brinda seguridad jurídica a los Estados contratantes y a los contribuyentes, pues a diferencia de la medida administrativa y al igual que la ley ratificadora de convenios, tiene un carácter vinculante, por lo que las disposiciones deben ser obedecidas y no pueden ser objeto de cambios a menos que uno de los Estados denuncie el convenio.

Pero estas leyes tienden a tener un poco de la “flexibilidad” de la que se ha mencionado que tienen las medidas administrativas, pues como se ha mencionado antes, aunque el Estado la limita, dentro de esos límites se han generado ciertos lineamientos y parámetros dentro de los cuales el gobierno se puede mover con “libertad” por lo que al respecto se concluye que, las leyes marco con la herramienta jurídica de mayor conveniencia al momento de ratificar un convenio de doble imposición tributaria con un país desarrollado, puesto que la celebración de estos conlleva a que el Estado renuncie a ingresos fiscales, pero la ley marco permitirá que se pueda negociar de manera más libre y autónoma este reparto y que sea consecuente a los intereses del Estado, además en caso de determinar las disposiciones, si hay cambios posteriores, por medio de estas leyes se pueden prever el dinamismo del contexto y que las disposiciones negociadas puedan responder a dichos cambios y transformaciones, en otras palabras, la ley marco permite que los parámetros negociados no se petrifiquen en el tiempo, sino que respondan de manera óptima a estos cambios.

Concluimos que para Colombia como país en vías de desarrollo, cuando celebra convenios de doble imposición tributaria con países desarrollados, es de mayor conveniencia que los ratifique por medio de leyes marco, puesto que estas responden a las circunstancias de dinamismo de la sociedad y además de esto, presta la seguridad jurídica que brindan también las leyes ratificadoras de convenios, así mismo, también ofrece flexibilidad, al igual que las medidas administrativas. Ambas características son convenientes a los intereses tributarios, económicos y financieros del Estado.

La doble imposición tributaria, causas, efectos y métodos de anulación

La doble imposición tributaria es un fenómeno jurídico económico que se caracteriza por generar la obligación de cancelar dos o más tributos por parte de diferentes soberanías tributarias a un mismo sujeto pasivo por el mismo hecho generador producido en el mismo periodo de tiempo, sobre esto Medina expone que:

Una misma renta es sometida a imposición, total o parcialmente, en dos Estados- Así para que se dé una doble imposición jurídica internacional, deben darse una identidad de personas, una identidad en el impuesto y una identidad en el periodo impositivo. (2004, págs. 112-113)

Es decir, para que se genere esta doble imposición tienen que darse cinco presupuestos que son: primero, la obligación de tributar por el mismo hecho generador, en otros términos, el beneficio es gravado por dos Estados. Segundo, que este se haya producido en el mismo periodo fiscal. Tercero, que los impuestos a pagar compartan su naturaleza, es decir, que sean idénticos o análogos. Cuarto, que la imposición la realicen dos o más Estados y por último que la obligación recaiga sobre el mismo sujeto pasivo (Vasco Martínez, 2012). De la suma de estos cinco elementos se tiene como resultado la doble imposición tributaria.

Configurado el fenómeno, surgen varios inconvenientes a causa de él. En primer lugar el que se le genera al contribuyente pues tiene la obligación de pagar dos veces el mismo tributo por el mismo hecho generador, el detrimento patrimonial a los beneficios que se han generado es evidente y no está acorde a la capacidad contributiva, pues cada contribuyente tiene una carga tributaria que debe ser consecuente con los beneficios que ostenta. Sobre ésta capacidad de contribución García manifiesta lo siguiente:

Las personas físicas son titulares de la obligación de contribuir de acuerdo con su capacidad contributiva, su participación en los gastos del Estado precisa informarse en la riqueza neta, la cual representa, como ya se dijo, el ámbito objetivo del principio de capacidad contributiva. (García Bueno, 2000, pág. 55).

La causa de la doble imposición tributaria es la superposición de los criterios de vinculación tributaria, los cuales son en primer lugar el criterio de la renta mundial y en

segundo lugar el criterio de la fuente, esto implica que cuando un contribuyente está inmerso en ambos recae sobre él la imposición por parte de dos o más soberanías tributarias. Al respecto el ICDT expone que la doble imposición internacional se presenta principalmente por la imposición de dos o más sistemas tributarios, los cuales buscan gravar no solo las rentas o el patrimonio que se produce o se halla en su territorio, sino también las rentas o el patrimonio de origen extraterritorial que producen sus residentes, domiciliados y nacionales (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006).

El criterio de la renta mundial vincula a todas las personas con las que el Estado tenga una conexión ya sea por nacionalidad, domicilio, residencia, etc., estas personas tienen la obligación de pagar tributos por los beneficios que generen independientemente del territorio en el que se encuentren, es decir, si genera algún tipo de rédito en otro país el Estado de residencia lo gravará en virtud de su vinculación con el contribuyente. Sobre esto Borjas menciona que se tienen en cuenta aspectos como la nacionalidad, el domicilio, la residencia del contribuyente a efectos de determinar el Estado que tiene el derecho de someter a gravamen las rentas producidas por él independientemente de donde se hayan generado. (Borjas Huarcaya, 2012)

En segundo lugar, se encuentra el criterio de la fuente, este, a diferencia del de la renta mundial, grava todos los beneficios generados dentro de su jurisdicción territorial, independientemente de si quién la genera es un nacional o un extranjero. Sobre este Velásquez expone que “se basa en el derecho que tiene el Estado, que con sus condiciones políticas, económicas, jurídicas y sociales coadyuvó a la generación de la renta y, por lo tanto, puede gravar ese enriquecimiento” (Velásquez Vainstein, 2012, pág. 18). Este es un criterio de mayor conveniencia para los países receptores de inversión extranjera pues además de generar un crecimiento económico también recibe ingresos fiscales productos de los beneficios producidos dentro de su territorio los cuales serán objeto de gravamen.

Ahora bien, sobre los criterios de conexión la DIAN manifiesta que:

En general, los residentes de un Estado son gravados sobre la totalidad de las rentas que perciba, bien sea que se originen en el Estado de residencia o en terceros Estados – rentas mundiales –. A su turno, esos terceros Estados someterán al impuesto las rentas originadas en su territorio. En consecuencia, los contribuyentes

son sometidos a imposición en su país de residencia por las rentas de fuente extranjera y esas mismas rentas también son sometidas a imposición en los países en que se generaron. La doble tributación también se puede producir cuando una persona es considerada residente de dos Estados y en consecuencia es gravada por estos sobre la totalidad de sus rentas sin importar la fuente. También puede ocurrir que dos Estados simultáneamente se atribuyan la fuente de una renta por lo que ambos ejercen su derecho a gravarla. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, pág. 7).

La doble imposición tributaria surge a partir de la autonomía que tienen los Estados para aplicar el criterio que más se ajuste a sus intereses. Cuando estos criterios se sobreponen, generan la doble imposición y se producen diversos perjuicios. Se causa un detrimento patrimonial al contribuyente, pues los beneficios producidos deben cumplir con una doble obligación pecuniaria reduciéndolos y perjudicando negativamente las ganancias. Esto a su vez genera un desincentivo de la inversión extranjera, pues las ganancias no son consecuentes con las obligaciones tributarias y eso la convierte en una actividad económica poco atractiva para los inversores, por lo que se va a ver afectada y debe tenerse en cuenta que esta produce diversos beneficios para la economía interna del Estado como el fortalecimiento al desarrollo económico, el ingreso de tecnología, la generación de empleo tanto directa como indirectamente, entre otros, beneficios que se ven afectados a consecuencia de la doble imposición tributaria. Sobre ella la OCDE argumenta que “Los países en vías de desarrollo, las economías emergentes y los países en transición ven cada vez más en las IED una fuente de desarrollo económico y de modernización, de crecimiento de la renta y del empleo” (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2002, pág. 3). Por esto, es conveniente que los Estados tomen las medidas necesarias para que haya incentivo en la inversión extranjera, incentivos tales como reducciones a los impuestos, reducción en los montos de repatriación, medidas unilaterales, convenios de doble imposición, y todas aquellas que le garanticen a los inversores de capital extranjero que no será sometido a la imposición de dos o más obligaciones tributarias.

Con el fin de atenuar esa carga excesiva y de que se genere así una mayor inversión anulando la doble imposición tributaria se han creado medidas unilaterales, y bilaterales, a

su vez los métodos tales como el de la exención, el de exención con progresividad, exención integral, *tax credit*, *tax sparing*, etc. Y por último los convenios de doble imposición tributaria.

Los convenios de doble imposición tributaria, son tratados negociados entre dos Estados, el Estado de la residencia y el Estado de la fuente en estos se estipula un reparto de la soberanía tributaria que cada uno de ellos ostenta, en este reparto se fijan cuáles serán los tributos que se gravarán por parte del Estado de la fuente y cuáles por parte del Estado de residencia, en otros términos, el Estado cede su soberanía tributaria para que el otro Estado contratante grave las rentas a las cuáles el primero renuncia.

Entre los convenios que existen se encuentran el modelo de Convenio de la ONU, el modelo convenio de la OCDE, el modelo convenio de la CAN, entre otros, que por supuesto van a generar múltiples beneficios como ya lo hemos mencionado, tanto para el contribuyente, como para la inversión extranjera, así también para evitar problemas tales como la evasión y la elusión fiscal que es el resultado de las medidas a los que acuden los contribuyentes para atenuar las pérdidas. Pero la aplicación de éstos modelos genera un problema, pues como ya se argumentó, la forma en que se elimina la doble imposición es que alguno de los dos Estados contratantes renuncie a su soberanía tributaria respecto a determinados tributos y aunque esto a la larga genere los efectos positivos ya mencionados, también generan una importante pérdida para los ingresos fiscales del Estado.

Por su parte, Vallejo expone que lo que buscan los países al negociar los convenios, es además de la seguridad de un marco estable, el reparto de la soberanía tributaria sobre las personas y las rentas sobre las cuales puede recaer, esto se consigue determinando para cada renta cuál será la soberanía que tiene derecho a gravarla o si la potestad se va a compartir, caso en el cual se fija el porcentaje correspondiente a cada Estado. Obviamente si los convenios buscan anular la doble imposición mediante el reparto de la soberanía esto supone una merma en la recaudación directa obtenidas de las rentas y personas sometidas al convenio (Vallejo Chamorro & Gutierrez Lousa, 2001).

Cuando se negocian convenios de doble imposición tributaria el Estado renuncia a diversas categorías de renta y patrimonio, en otras palabras, renuncia voluntariamente a determinados ingresos fiscales con tal de poder brindar a los inversores las condiciones

necesarias para que se incentive la inversión extranjera, se puede decir que se sacrifican ingresos fiscales por aumento de inversión.

Pero, aunque la inversión genere bastantes beneficios como se ha mencionado antes, la pérdida de ingresos supone una importante reducción en el presupuesto que se emplea para el gasto público. El gasto público está conformado por aquellos recursos que el Estado destina a la inversión pública, a la adquisición de bienes, a la prestación de servicios, etc. Para Colombia es necesario tanto el fortalecimiento de la inversión extranjera como la recaudación de ingresos para el presupuesto del gasto público, pues con este el Estado debe garantizar la satisfacción de las necesidades de los coasociados. Si bien es cierto que la inversión extranjera supone unas ventajas considerablemente importantes, no se puede dejar el lado el hecho de que el Estado necesita constantemente ingresos sobre todo si se tiene en cuenta la tendencia del gasto público a aumentar.

Con este gasto público el Estado busca que los coasociados puedan satisfacer sus necesidades al invertir en educación, salud, trabajo, inclusión social, entre muchas otras, y para poder invertir y que esta inversión logre su objetivo de forma eficaz, es necesario una cantidad importante de recursos. Es sabido que el Estado Colombiano no ha podido satisfacer las necesidades del conglomerado social debido a la insuficiencia de recursos que se destinan al gasto público, por lo que la renuncia a los ingresos fiscales tiene unas implicaciones importantes.

De aquí que el Estado deba tomar las medidas necesarias para aumentar sus ingresos fiscales, así mismo debe asegurarse de que la inversión sea una actividad económica atractiva para los inversores extranjeros, por lo que los convenios de doble imposición tributaria deben continuar aplicándose, sin embargo, se deben tener en cuenta aspectos como las circunstancias económicas y financieras de los Estados contratantes, la calidad de vida de sus coasociados, el cumplimiento de sus fines, etc. para así poder determinar cuál es el modelo de convenio que va a aplicar y cuáles son los métodos que utiliza para anular la doble imposición y entre estos cuáles se ajustan en mayor medida a sus intereses.

La inversión extranjera y los convenios de doble imposición tributaria

Colombia es un país principalmente receptor de inversión extranjera y se debe tener en cuenta que es un país en vías de desarrollo, generalmente el otro Estado contratante, que funge como inversor es un país desarrollado, lo que significa que tiene unas condiciones económicas y sociales que difieren, pues son económicamente más estables y socialmente más equitativas. Lo que significa que estos países no necesitan de manera imperante los ingresos de gravámenes que recaen sobre rentas producidas en territorio de otro Estado, sino que se beneficien de las ganancias obtenidas mientras que el país receptor puede beneficiarse también de los ingresos fiscales que recaen sobre los beneficios producidos por el inversor.

Colombia necesita fomentar la inversión extranjera y por esto debe hacer uso de modelos de convenio para la doble imposición tributaria y garantizar a los inversores la anulación de la doble obligación que significa un detrimento patrimonial para los beneficios que recaude. Así mismo, es menester que el Estado fortalezca los ingresos fiscales para así poder tener los recursos necesarios que se destinan al gasto público y que este cumpla de manera eficaz con los objetivos propuestos, y así satisfacer de manera íntegra las necesidades del conglomerado social. Debe tenerse en cuenta que al hacer uso de los modelos de doble imposición el Estado renuncia a una cantidad de ingresos fiscales como ya se ha mencionado anteriormente, por lo que estos dos objetivos se contradicen, pues en busca de fomentar la inversión extranjera se sacrifican ingresos tributarios.

Medidas para la ratificación de convenios de doble imposición en Colombia

Con el objetivo de fortalecer tanto los ingresos fiscales como la inversión extranjera el Estado puede hacer uso de medidas internas ya sean por vía legislativa como por vía administrativa. Al darse la problemática de la renuncia y pérdida de ingresos fiscales para el Estado, la solución que se puede plantear no es que el Estado renuncie a la negociación de estos convenios de doble imposición, pues es necesaria el uso y aplicación de herramientas que anulen la sobrecarga impositiva que beneficie a los contribuyentes para que sobre estos no recaiga un exceso tributario sobre un solo hecho generador afectando de

manera negativa los beneficios e ingresos que se obtengan, también medidas que fomenten el crecimiento de la inversión extranjera, al crecimiento económico, etc.

Empero es necesario que se estudie la manera conveniente y adecuada para que la aplicación de estos convenios genere también beneficios en materia de ingresos fiscales al Estado Colombiano, el cual por sus circunstancias sociales y económicas necesita un crecimiento de ingresos tributarios para tener un sistema financiero capaz de tener los recursos necesarios que componen el gasto público y que este pueda ser empleado a satisfacer de manera cabal las necesidades del conglomerado social.

En Colombia los convenios son ratificados por medio de leyes tal y como lo ordena el artículo 224 de la Constitución de 1991:

Los tratados, para su validez, deberán ser aprobados por el Congreso. Sin embargo, el Presidente de la República podrá dar aplicación provisional a los tratados de naturaleza económica y comercial acordados en el ámbito de organismos internacionales, que así lo dispongan. En este caso tan pronto como un tratado entre en vigor provisionalmente, deberá enviarse al Congreso para su aprobación. Si el Congreso no lo aprueba, se suspenderá la aplicación del tratado.

Por mandato Constitucional, estos convenios de doble imposición son ratificados por medio de leyes, como todos los tratados. Esta ratificación brinda seguridad jurídica a los Estados contratantes respecto a los parámetros que se establecen en las negociaciones, es a través de la ley que se fijan las condiciones de los convenios y se establece el reparto de la soberanía tributaria. Sin embargo, teniendo en cuenta la posición de Colombia, siendo receptor en mayor medida de inversión extranjera y como país en vías de desarrollo, frente a los países desarrollados, los cuales fungen como inversores y con los cuales negocia los convenios de doble imposición, las leyes ratificadoras son un instrumento que no responden del todo a los intereses del Estado.

Como se ha mencionado ya, la ratificación por medio de leyes ratificadoras brinda seguridad jurídica a los Estados contratantes y por ende también a los contribuyentes, sin embargo, esa misma seguridad jurídica se traduce en rigidez de la ley, rigidez que contrasta

con la evolución económica y financiera, materias que constantemente se encuentran en transformación, es decir, son dinámicas, cambiantes.

En el caso de Colombia y la celebración de convenios de doble imposición, las circunstancias económicas y financieras de los Estados contratantes también son cambiantes, por lo que las disposiciones convenidas en un principio pueden no responder de manera óptima a las circunstancias futuras, por eso se pueden ver afectadas la inversión la recaudación de ingresos y otros temas objeto de los tratados.

Con miras a fortalecer tanto la inversión extranjera como los ingresos tributarios del Estado Colombiano, mantener ese fortalecimiento a pesar de la transformación de las circunstancias y teniendo en cuenta la posición del país frente a países en desarrollados y las circunstancias económicas, financieras, tributarias, sociales, etc., de cada uno de ellos se puede hacer uso de otro tipo de medidas diferentes a las leyes ratificadoras para que se pueda llegar a obtener los beneficios que requieren los Estados contratantes.

La ONU expone que algunos países hacen uso de las leyes para la ratificación de los convenios puesto que éstas son vinculantes, de obligatorio y general cumplimiento y generan obligaciones que se encuentran ya determinadas dentro de las condiciones que se han negociado y que posteriormente se elevarán a rango de ley. Por otro lado, existen países que para la aplicación interna de los convenios de doble imposición tributaria hacen uso de las medidas administrativas, las cuales no tienen un carácter vinculante, por ende tienen una mayor flexibilidad que permite que se acoplen a las circunstancias dinámicas y cambiantes (Organización de Naciones Unidas , 2015).

La ONU argumenta sobre las ventajas y desventajas de cada enfoque que:

El uso de normas vinculantes proporciona mayor seguridad a los contribuyentes y a los funcionarios tributarios, pero el uso de las resoluciones administrativas pueden proporcionar más flexibilidad, ya que dichas resoluciones por lo general pueden revisarse con facilidad para reflejar circunstancias cambiantes. (Organización de Naciones Unidas , 2015, pág. 17)

Es conveniente la aplicación de las disposiciones negociadas en virtud de un convenio de doble imposición, en cuanto este permite una mayor flexibilidad para la

aplicación en el ordenamiento interno, flexibilidad considerablemente útil si se tiene en cuenta que las materias negociadas son dinámicas y cambiantes y, por ende, las resoluciones administrativas permiten una mayor adaptabilidad a los cambios que surgen de acuerdo al dinamismo económico, financiero, social, etc. No obstante, estas resoluciones implican un criterio no vinculante, lo que supone inseguridad jurídica para los Estados contratantes y también para los contribuyentes, pues los parámetros establecidos en las negociaciones pueden estar sujetos a cambios en cualquier momento y no tienen fuerza de ley.

Una alternativa para la ratificación y posterior implementación de los convenios celebrados entre Colombia y países desarrollados, es que esta se realice mediante leyes marco. En palabras de González, las leyes marco son:

Aquellas mediante las cuales el Congreso se limita, en materias determinadas (administrativas, económicas, fiscales, etc.), a señalar pautas generales al ejecutivo fijando su marco de acción y la orientación política que dichas materias deben tener, a fin de que este, por ser el que cuenta con los medios humanos y físicos pertinentes, las desarrolle y cumpla. (González Ramírez , 2015, pág. 131).

Sobre las leyes marco se refiere el artículo 150, numeral 19 de la Constitución Política de Colombia:

Corresponde al Congreso hacer las leyes. Dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos:

- a) Organizar el crédito público;
- b) Regular el comercio exterior y señalar el régimen de cambio internacional, en concordancia con las funciones que la Constitución consagra para la Junta Directiva del Banco de la República;
- c) Modificar, por razones de política comercial los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas;
- d) Regular las actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquiera otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos captados del público;

e) Fijar el régimen salarial y prestacional de los empleados públicos, de los miembros del Congreso Nacional y de la Fuerza Pública.

f) Regular el régimen de prestaciones sociales mínimas de los trabajadores oficiales.

Las leyes marco, por su misma naturaleza de ley generan seguridad jurídica, sin embargo, estas se caracterizan por fijar los límites para que el Estado pueda actuar y decidir de manera autónoma sobre ciertos temas, estas leyes tienden a usarse para temas económicos puesto que el Gobierno necesita independencia sobre ciertos asuntos que son de su competencia.

La aplicación interna por parte de Colombia de los convenios de doble imposición, por medio de leyes marco es conveniente toda vez que se deben tener en cuenta las circunstancias del Estado Colombiano, como ya se ha reiterado continuamente a lo largo del texto. En primer lugar, brinda seguridad jurídica a los contratantes y a los contribuyentes, las disposiciones que se fijan se van a mantener a menos que alguna de las partes denuncie el convenio. Otro aspecto importante es la “flexibilidad” que aportan estas leyes, pues, aunque el legislador determina ciertos límites, dentro de esos límites el gobierno puede proceder con autonomía e independencia. Como lo que se busca es que se fortalezca la inversión extranjera, se permite a los países desarrollados que fungan como inversores que tengan soberanía tributaria sobre ciertas categorías de tributos, pero realizando un reparto equitativo que beneficie tanto al país desarrollado como al país en vías de desarrollo que tiene por sus circunstancias unas necesidades tributarias de mayor amplitud, y siendo consecuente con el otro objetivo que es obtener mayores ingresos fiscales que garanticen que el Estado pueda cumplir con sus metas en cuanto a inversión social, cumplir con sus objetivos específicos, y en general, optimizar aquellos recursos que se destinarán al gasto público.

La ley marco permite que el Estado pueda aplicar los convenios de doble imposición de manera tal que responde a las necesidades de dinamismo que exigen las materias económicas, financieras, tributarias, les prestará una mayor flexibilidad que permitirá que el gobierno negocie el reparto de soberanía tributaria de manera tal que sea más conveniente a los intereses tributarios y financieros, además si las circunstancias cambian de modo que alguno de los Estados contratantes se vea afectado de manera

negativa, la naturaleza de las medidas con las que se ratificó el tratado, permitirá que las disposiciones respondan de manera adecuada al contexto.

Referencias

- Borjas Huarcaya, J. (2012). *Los convenios para evitar la doble imposición y su aplicación en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú hasta el año 2010*. Perú: Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Recuperado el 11 de noviembre de 2017, de Tesis de posgrado de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos: http://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/cybertesis/3437/1/Borjas_hj.pdf
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2010). *Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*. Recuperado el 14 de noviembre de 2017, de http://www.dian.gov.co/descargas/Juridica/Cartilla_convenios_para_evitar_la_doble_imposicion.pdf
- García Bueno, M. C. (2000). *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*. Salamanca. Recuperado el 15 de noviembre de 2017, de Biblioteca jurídica virtual UNAM: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf>
- González Ramírez , A. (2015). *Introducción al derecho*. Bogotá D.C.: Librería ediciones del profesional LTDA.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2010). *Metodología de la Investigación* (Quinta ed.). México: Mcgraw Hill.
- Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (2006). *Estudios de derecho internacional tributario, los convenios de doble imposición*. Bogotá: LEGIS.
- Instituto de Estudios Fiscales. (2001). *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*.
- Medina Cepero, J. R. (2004). *Los métodos para evitar la doble imposición internacional en la legislación interna española*. Ediciones Deusto - Planeta de Agostini Profesional y Formación S.L.
- Organización de Naciones Unidas . (2015). *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo* . Nueva York: Naciones Unidas .
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2002). *Inversiones extranjeras directas en desarrollo: un máximo de beneficios por un costo mínimo*. Recuperado

el 12 de noviembre de 2017, de

<https://www.oecd.org/investment/investmentfordevelopment/1959795.pdf>

Uckmar, V., Corasaniti, G., & de Capitani di Vimercate, P. (2010). *Manual de derecho tributario internacional*. Bogotá: Temis S.A.

Vallejo Chamorro , J. M., & Gutierrez Lousa, M. (2001). *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*. Instituto de estudios fiscales. Recuperado el 12 de noviembre de 2017, de

<https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>

Vasco Martínez, R. (2012). *Elementos básicos del derecho tributario internacional*. Medellín: CIJUF.

Velásquez Vainstein, S. (2012). *Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional*. Recuperado el 12 de noviembre de 2017, de Tesis de posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú:

http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/4724/VELASQUEZ_VAINSTEIN_SONIA_CRITERIOS_VINCULACION.pdf?sequence=1