

CAUSAS DEL DESCONOCIMIENTO DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN LOS
TRATADOS INTERNACIONALES EN COLOMBIA



YENNY MARÍA ALOMIA MORENO
JOSÉ DAVID PARDO CARRILLO



UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
VILLAVICENCIO
2020

CAUSAS DEL DESCONOCIMIENTO DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN LOS
TRATADOS INTERNACIONALES EN COLOMBIA

YENNY MARÍA ALOMIA MORENO
JOSÉ DAVID PARDO CARRILLO

Trabajo de grado presentado como requisito para optar al título de Especialista en Derecho
Tributario

Asesor
Mg. DIEGO ARMANDO GUERRERO GARCÍA
Magister en derecho

UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
VILLAVICENCIO
2020

Autoridades académicas

P. JOSÉ GABRIEL MESA ANGULO, O.P.

Rector General

P. EDUARDO GONZÁLEZ GIL, O.P.

Vicerrector Académico General

P. JOSÉ ANTONIO BALAGUERA CEPEDA, O.P.

Rector Sede Villavicencio

P. RODRIGO GARCÍA JARA, O.P.

Vicerrector Académico Sede Villavicencio

JULIETH ANDREA SIERRA TOBÓN

Secretaria de División Sede Villavicencio

SONIA PATRICIA CORTES ZAMBRANO

Decana Facultad de Derecho Sede Villavicencio

Contenido

Resumen	6
Abstract.....	6
1. Introducción.....	7
2. Definición de doble tributación	8
2.1. La doble tributación a partir de los tratados internacionales en materia del impuesto de renta y patrimonio	11
3. Mecanismos de socialización de los tratados internacionales en materia del impuesto de renta y patrimonio en Colombia	12
3.1. Mecanismos institucionales en Colombia para la operacionalización de la doble tributación	13
Resultados y Conclusiones	22
Referencias	23

Lista de tablas

Pág.

Tabla 1.Convenios Tributarios Vigentes Firmados Por Colombia.....21

Resumen

El presente texto tiene por objeto identificar las causales del desconocimiento en materia de doble tributación en los tratados internacionales en Colombia, para ello se adelantó una revisión bibliográfica a textos de carácter académico (artículos de revistas indexadas, trabajos de especialización), como también compendios normativos (jurisprudencia, normas jurídicas y doctrina de juristas) a los cuales, se le realizó un análisis de contenido. Evidenciándose la falta de mecanismos institucionales, por parte de la DIAN para la aplicación de la doble tributación con base en la normatividad vigente, además de la poca difusión por parte del Estado de los tratados internacionales, lo cual, limita la inversión extranjera y la globalización económica.

Palabras clave: Doble tributación; tratados internacionales; impuesto de renta y patrimonio; Dirección Nacional de impuesto (DIAN)

Abstract

The purpose of this text is to identify the causes of ignorance regarding double taxation in international treaties in Colombia, for which purpose a bibliographic review of academic texts (articles in indexed journals, specialization works), as well as normative compendia was carried out. (jurisprudence, legal norms and doctrine of lawyers) to which, a content analysis was carried out. Evidenced by the lack of institutional mechanisms, by the DIAN for the application of double taxation based on current regulations, in addition to the little dissemination by the State of international treaties, which limits foreign investment and globalization economical.

Key words: Double taxation; international treaties; income and wealth tax; National Tax Directorate (DIAN)

1. Introducción

Desde 1969 en Colombia, se ha observado cierta confusión con respecto a la aplicación de los tratados internacionales referidos al impuesto de Patrimonio y Renta y en particular a la doble imposición. Dicha confusión, se ha generado a partir del desconocimiento por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección Nacional De Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), de los mecanismos institucionales para la aplicación de la doble tributación, entendida esta como la gravación del impuesto sobre la renta y complementarios dos veces sobre la misma persona natural o jurídica.

Al efectuar esta doble imputación, las afectaciones para el Estado están en el orden del detrimento patrimonial al tener que devolver al contribuyente los valores pagados más intereses acumulados, por el tiempo en que se recaudaron, mientras que del lado de los inversionistas extranjeros, se genera inseguridad jurídica, económica y tributaria cuando al tener que someter el desarrollo de su actividad económica a un nuevo agente retenedor, lo cual, en el marco de la globalización económica termina por perjudicar, la capacidad de inversión extranjera en nuevos territorios, así como el comercio internacional. Razón por la cual, se justifica identificar la causa del desconocimiento en materia de doble tributación en los tratados internacionales suscritos por Colombia.

A partir de lo anterior, este trabajo estará estructurado, de la siguiente manera: en primer lugar se hará una aproximación al concepto de doble imposición, para acto seguido realizar una revisión a la doble tributación a partir de los tratados internacionales en materia de impuesto de renta y patrimonio, en tercer lugar se identificará los mecanismos de socialización de los tratados internacionales en materia de impuesto de patrimonio y renta, por último, se describirán los mecanismos institucionales con que dispone Colombia para la operacionalización de la doble tributación.

2. Definición de doble tributación

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), ha definido la doble tributación 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 periodo de tiempo” (OCDE, 2017, p. 9).

De ahí que la doble tributación sea el producto que se genera por la confusión al aplicar el recaudo del impuesto de patrimonio y renta en dos o más Estados sobre el mismo hecho generador, cuestión que obliga al contribuyente a pagar el impuesto donde se desarrolle la actividad económica. Tanto así, que hoy la doble tributación se ha convertido en un problema jurídico, cuyas consecuencias obstruyen el crecimiento económico y la globalización de los mercados.

Por ello, al hablar de la doble tributación, sea necesario señalar de acuerdo con Pedernera (2014) la existencia de dos tipos:

“La doble tributación económica: existe doble imposición económica cuando dos o más Estados, gravan una misma transacción económica, ingreso, o patrimonio, en manos de diferentes titulares y durante un mismo periodo de tiempo” (p. 22). En otras palabras, es el pago del impuesto más de una vez sobre la misma renta, imponiendo el hecho generador sin que se pueda identificar el titular. Mientras, la doble tributación jurídica, según la definición del Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E., existe cuando dos o más Estados someten a imposición a un mismo concepto de renta obtenido por el mismo sujeto, por idénticos o similares impuestos, y en igual periodo (p.21).

La doble tributación jurídica, es el efecto de la aplicación del cobro del impuesto de renta que se impone en dos o más Estados a un mismo sujeto pasivo, dentro de un mismo periodo de tiempo, cuestión que evidencia, la ausencia de información y disposiciones de carácter normativo de índole internacional que permitan tener un basamento jurídico y procedimental para el recaudo de este impuesto, ya que su cobro en Colombia es recurrente.

La doble tributación se haya regida por dos principios, a saber:

Principio objetivo (de la fuente): el principio de la fuente, los Estados buscan gravar con impuestos aquellas rentas originadas en actividades desarrolladas dentro de su territorio. El principio, para los no residentes no se gravan las rentas que se originan de actividades realizadas fuera de él, si bien, de manera excepcional y en desarrollo de la regla de territorialidad objetiva, la legislación fiscal colombiana grava ingresos obtenidos en el desarrollo de actividades realizadas por fuera de su territorio, pero dirigidas hacia él, como es el caso de los servicios técnicos, asistencia técnica y de consultoría de estado y los servicios de administración o dirección prestados desde el exterior por partes vinculadas al receptor del servicio en Colombia (Sánchez-Neira *et al*, 2019, p. XIX).

Lo que se busca con este principio, es dar a conocer la fuente productora de la actividad económica desarrollada por los contribuyentes, de ahí que, los Estados graven los impuestos de renta y patrimonio en el lugar donde se realice la actividad económica de los no residentes. El otro principio al cual se subordina la doble tributación es el:

Principio subjetivo de la nacionalidad o de la residencia: mediante la aplicación del principio subjetivo, un Estado busca que sus nacionales o residentes tributen en él sobre todas sus rentas, sin atender a si ellas se originan o no en actividades realizadas dentro de su territorio. En Colombia la aplicación de estos criterios se encuentra en los artículos 9°, 10, 12 y 12-1 del Estatuto Tributario (Sánchez-Neira *et al*, 2019, p. XX).

Con la aplicación de este principio lo que se pretende, es aumentar el recaudo de todos los conceptos, sin importar donde sea ejercida la actividad económica, subrayando el papel que juega la nacionalidad de la persona natural o jurídica para ser beneficiario del impuesto de renta y patrimonio.

No obstante, en Colombia este principio ha ocasionado varias confrontaciones jurídicas, como producto de la ausencia de una interpretación institucional por parte de la DIAN a la hora de aplicar el Estatuto Tributario, a la fecha no se han tenido en cuenta las disposiciones normativas de índole internacional. Aun cuando, los convenios están creados para evitar la doble tributación por parte de los Estados y prevenir la evasión fiscal de los contribuyentes, siendo importante establecer el ámbito de aplicación de los convenios.

Dentro de los ámbitos de aplicación de la doble tributación, están:

Ámbito Subjetivo: El convenio se aplica a todas aquellas personas residentes de cada uno de los Estados contratantes. El término “residente” significa toda persona que, en virtud de la legislación de un Estado, está sujeta a imposición en el mismo en razón de

su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p.12).

Una vez observado el argumento de la DIAN, sobre la aplicación del ámbito subjetivo en materia de tributos internacionales, se observa que uno de los factores más relevantes para el recaudo del impuesto de renta y patrimonio, con base en los tratados internacionales es la residencia de la persona natural o jurídica que desarrolla la actividad económica, siendo importante para ello, determinar en qué territorio se debe tributar.

El otro ámbito que en es susceptible de aplicarse la doble tributación es el:

Ámbito objetivo: Este comprende los impuestos que serán objeto del convenio para evitar la doble tributación que son el impuesto sobre la renta y el impuesto al patrimonio. Los Estados pueden decidir excluir algunos impuestos, como el impuesto sobre el patrimonio. Debe observarse que, en el caso de Colombia, por expresa prohibición constitucional, no pueden comprometerse impuestos del orden territorial. Así, los impuestos colombianos objeto de los convenios son los impuestos sobre la Renta y Complementarios y el Impuesto sobre el Patrimonio. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p.14)

Es decir, que este ámbito solo recae sobre el impuesto de renta y complementarios, no teniendo vinculación con los otros impuestos de caracteres nacional, además busca evitar la doble tributación al excluir algunos impuestos. Sin embargo, en Colombia se tiende a desconocer este ámbito objetivo, así como en el conjunto de normas jurídicas internacionales que regulan el recaudo de los impuestos de renta¹ y patrimonio.

En el marco de la globalización económica, la integración de los distintos países del mundo vía intercambio comercial y flujos de inversiones, hacen necesario la trazabilidad de los negocios por local es necesario que los Estados, tenga una normativa clara que genere seguridad jurídica, tributaria y comercial en los inversionistas extranjeros.

¹ De acuerdo con el artículo 95 de la Constitución Política de Colombia (1991), establece que la calidad de persona implica derechos y responsabilidades de los residentes fiscales colombianos, que se encuentren dentro del territorio nacional o en el exterior pero que cumplen las condiciones para ser considerados residentes; como por ejemplo “las personas naturales no residentes y las personas jurídicas y entidades extranjeras que tengan un establecimiento permanente o una sucursal en el país ” (Ley 1943 de 2018, art. 20-2).

La entrada al país de capital extranjero, permite que haya diversificación de las actividades comerciales apalancando el crecimiento económico, y generando de esta manera mayores oportunidades para el desarrollo económico del territorio colombiano, no obstante se ha percibido en el país que las inversiones extranjeras han ido disminuyendo a causa del conflicto generado por la aplicación de la doble imposición ejecutada por parte la DIAN y ante la falta de garantías tributarias, económicas, comerciales y jurídicas por parte del Estado colombiano.

2.1. La doble tributación a partir de los tratados internacionales en materia del impuesto de renta y patrimonio

El Consejo de Estado ha intervenido en innumerables ocasiones frente a la doble tributación consignada en los tratados internacionales, referidos al impuesto de renta y patrimonio, tornándose esta situación en un conflicto de intereses en donde la interpretación que hace la DIAN, al momento de emitir sus actos administrativos, generan desconfianza en la aplicación que hacen de las normas jurídicas internacionales.

En ese sentido, el Consejo de Estado (2012), ha ofrecido una definición de los tratados internacionales en materia de la doble imposición, definiéndola de la siguiente manera:

La doble tributación jurídica en el ámbito internacional se origina por la tensión entre la tributación con base en el estatuto personal, por parte de un Estado y, la tributación con base en el estatuto real, por parte de otro Estado. Es decir, que cuando un contribuyente colombiano, por ejemplo, obtiene en el exterior una renta sujeta a tributación en Colombia por aplicación del estatuto personal, pero que también fue gravada por aplicación del estatuto real en el Estado en que se obtuvo, se ha presentado el fenómeno de la doble tributación internacional. (Sentencia 16660).

La interpretación hasta ahora realizada por parte de los agentes del Estado, lo que muestra es su apego a la ley, es decir, su obrar se haya ajustado a lo dispuesto en el Estatuto Tributario, pero sin reconocer los beneficios contenidos en los tratados internacionales suscritos por Colombia y que buscan brindar garantías a los contribuyentes. Afectando de esta forma, los incentivos tributarios y causando el efecto de la doble imposición tributaria internacional, además del menoscabo a los recursos públicos obtenidos de los contribuyentes, el Estado ahora no solo debe devolver los recursos, sino cancelar los intereses causados por el tiempo en que estuvieron en manos del Estado.

3. Mecanismos de socialización de los tratados internacionales en materia del impuesto de renta y patrimonio en Colombia

Los mecanismos de socialización de los Tratados Internacionales en Materia del Impuesto de Renta y Patrimonio en Colombia, resultan relevantes para los estados, dado que el intercambio de información entre países contratantes, facilita el recaudo del impuesto de Renta y Patrimonio al que está obligado a cancelar el contribuyente por sus ingresos adquiridos en el Estado de residencia o Estado de fuente, contribuyendo así a que no presente la doble tributación en los contribuyentes.

El intercambio de información en materia tributaria ha jugado un papel importante en la disminución de la evasión y elusión, convirtiéndose así en una herramienta para perseguir a todos aquellos que efectúan operaciones comerciales ocultas en países con los cuales se han realizado o se realizarán convenios. Asimismo, la ratificación de convenios con otros países le ha significado a la administración tributaria colombiana contar con mejores oportunidades de control fiscal, en especial frente a los precios de transferencia. Las formas más comunes aprobadas por la OCDE, y utilizadas en el intercambio de información por las administraciones tributarias de los países, están basadas en cuatro modalidades siempre y cuando hayan sido contempladas dentro de las cláusulas de convenio (Liévano-Moreno *et al.* 2015). Estas modalidades son

- Sistema de intercambio automático: Consiste en el intercambio de información que se recoge producto de las actividades realizadas por un residente de otro país en un determinado periodo de tiempo. (Liévano-Moreno *et al.* 2015, p. 17)
- Sistema de intercambio específico: Hace referencia al suministro de información a la parte interesada, siempre y cuando ésta no haya podido obtener dicha información por otra vía y su acceso a la misma se encuentre limitado. La información solicitada en este caso debe ser específica y estrictamente de carácter tributario. (Liévano-Moreno *et al.* 2015, p. 17)
- Sistema de intercambio voluntario: Este tipo de información es suministrada entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes, cuando en una de las dos se descubre información que pueda ser de interés para la otra parte. (Liévano-Moreno *et al.* 2015, p. 17)
- Sistema de investigaciones en conjunto: Este sistema se utiliza para estudiar casos específicos que necesitan la solidaridad de ambas partes para ser analizados,

especialmente en lo concierne a Precios de Transferencia. (Liévano-Moreno *et al.* 2015, p. 17)

Bajo este contexto, resulta claro que la DIAN no tendría acceso a ninguno de estos sistemas si no existiese un convenio que los respaldara, por lo cual, resulta valido precisar los beneficios reales del intercambio de información para la administración tributaria de Colombia. Según lo expresado a lo largo de este trabajo, se puede afirmar que la importancia de la ratificación de convenios radica en el intercambio de información, que a su vez resulta beneficiosa para la administración, toda vez esto permite la ubicación de aquellas personas que pretenden evadir sus responsabilidades fiscales refugiándose en espacios geográficos constituidos como paraísos fiscales.

3.1. Mecanismos institucionales en Colombia para la operacionalización de la doble tributación

Uno de los impedimentos a la inversión extranjera es la falta de mecanismo de aplicación por parte de la DIAN, a la fecha Colombia tan solo cuenta con el Estatuto Tributario como norma que contempla algunas excepciones frente a este tema, y las cuales aparecen especificadas en el artículo 233 “rentas exentas de personas y entidades extranjeras: Los extranjeros tendrán derecho a las exenciones contempladas en los Tratados o Convenios Internacionales que se encuentran vigentes.

Los agentes diplomáticos y consulares acreditados en Colombia gozarán de las exenciones contempladas en las normas vigentes”. (Estatuto Tributario, art. 233)

Así como en el artículo 254 del Estatuto Tributario:

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 pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas. Para efectos de esta limitación general, las rentas del exterior deben depurarse imputando ingresos, costos y gastos. (Estatuto Tributario, art. 254)

Desde la experiencia internacional, existen otros mecanismos cuya favorabilidad beneficia en mayor grado a los inversionistas extranjeros. Algunos de estos mecanismos son:

Método de la exención o de reparto: Conforme a este método, el Estado de residencia de un sujeto sometido a su legislación tributaria, va a considerar exentas las rentas obtenidas y el patrimonio poseído en el Estado de la fuente, renunciando con ello a la percepción de su impuesto, al considerar que ya han sido sometidas a gravamen en el Estado de la fuente, es decir, el Estado de residencia renuncia a la percepción del impuesto cuando éste recaiga sobre contribuyentes que tengan relación con otros Estados. (Pedernera, 2014, p. 31)

Al método de exención, también se le denomina método de reparto, porque el Estado de residencia, al limitar la extensión de su soberanía tributaria a favor del Estado de la fuente, repartirá el gravamen del hecho imponible entre dos soberanías (Estado de residencia y Estado de la fuente). No obstante, el Estado de residencia está obligado a establecer la exención ‘con independencia de que el derecho a gravar sea o no ejercido de hecho por el otro Estado’. Este método, a su vez, presenta dos modalidades: (Pedernera, 2014, p. 31)

- a. Exención integral, que conlleva la renuncia absoluta del Estado de residencia a gravar las rentas originadas en otro país. Este método se encuentra recogido en el art. 23 A 1 del ‘Modelo de Convenio’ de la O.C.D.E. (2010). (Pedernera, 2014, p. 31)
- b. Exención con progresividad, en el que, si bien el Estado de residencia también renuncia a someter a tributación las rentas que provienen del exterior, inicialmente las incorpora a la base imponible a efectos de conocer el tipo de gravamen que corresponde, el cual, se procede a aplicar únicamente a las rentas no exentas (rentas de fuente nacional) (Pedernera, 2014, p. 32)

foreign tax credit,: es una forma de imputación de los impuestos, donde se deducen los impuestos pagados en el país de fuente. (Pedernera, 2014)

- c. tax sparing” o descuento por impuestos exonerados, que permite descontar los impuestos efectivamente pagados en el exterior, así como los que se habrían pagado si no existiera una exención tributaria, que apunta a sacrificar rentas con el propósito de atraer inversión extranjera. (Pedernera, 2014, p. 37)

Desde la perspectiva de los países contratantes se puede señalar que estos convenios: Generan un ambiente favorable a la inversión, al firmar un convenio los países emiten señales positivas para incentivar la inversión extranjera y otorga a los inversionistas seguridad respecto de los elementos negociados, además de consolidar un marco legal seguro y predecible, que resulta imperativo para la toma de decisiones de los inversionistas del país donde realicen sus

inversiones y de esta forma generar crecimiento económico. Lo anterior, sin desconocer, su papel como instrumentos válidos a utilizar por parte de las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal. (Ministerio de Economía y Finanzas de Perú, 2020)

Reglas de potestad tributaria en materia de rentas y el patrimonio

Dentro de las reglas de tributación internacional para las rentas y el patrimonio, se haya las siguientes:

Rentas de bienes inmuebles: Conforme con las reglas de atribución de la potestad tributaria pactadas entre los Estados las rentas de bienes inmuebles se gravan por ambos Estados contratantes sin limitación alguna. El convenio (Modelo de convenio de la OCDE) no da una definición de bienes inmuebles y remite a la definición de la legislación interna de cada Estado. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p.14).

Es decir, la gravación de rentas de inmuebles, no tiene limitación alguna por parte de los Estados suscriptores del Convenio, lo cual permite que los contribuyentes tengan la posibilidad de elegir donde tributar y de esta manera obtener mayores beneficios tributarios.

Utilidades empresariales: Según el modelo de la OCDE, las rentas generadas por las actividades económicas de una empresa solo pueden ser gravadas por el Estado de residencia de dicha empresa – Estado de residencia –.de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin en el caso de que tales actividades prosigan en el país por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p.15).

Las utilidades empresariales son objeto de renta y deben ser gravadas en el Estado de residencia de la empresa, en caso de seguir con las actividades económicas dentro de los 183 días siguientes al desarrollo de la actividad, estas serán objeto de recaudo en el país donde sobrepaso los días de residencia.

Servicios personales independientes: En algunos convenios se incluye una cláusula específica para la prestación de servicios personales independientes que en esencia recoge los elementos que configuran el establecimiento permanente ya estudiado. Los

servicios personales independientes, en principio, únicamente pueden ser gravados por el Estado de residencia del prestador del servicio. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p.19).

Es importante resaltar que los convenios suscritos entre Estados, deben fijar los parámetros para el recaudo de la prestación de servicios personales independientes, dado que estos deben reflejar únicamente aquellos que pueden ser gravados por el Estado de Residencia.

Transporte marítimo y aéreo: La regla dispuesta para estas rentas indica que las mismas únicamente pueden ser sometidas a imposición en el Estado de residencia de su beneficiario. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p.20).

De acuerdo con lo anterior, se refleja que el impuesto de transporte marítimo y aéreo, debe ser sometido al Estado de residencia del beneficiario, por lo cual, debe establecerse dentro del convenio para evitar la doble tributación.

Dividendos: De acuerdo con lo pactado en los convenios, el derecho a gravar los dividendos es compartido entre el Estado de residencia del beneficiario de los dividendos y el Estado de la fuente – Estado de residencia de la sociedad que paga los dividendos – con un derecho limitado para este último. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 21).

En este caso, los dividendos pueden ser recaudados por el Estado de Residencia del Contribuyente o el Estado de Residencia de la sociedad, es decir que el impuesto es compartido por los Países contratantes de los convenios, de ahí que se deba tener en cuenta la aplicación del Estado de Fuente y Estado de Residencia para determinar el lugar dónde deben ser recaudados los impuestos generados en los dividendos.

Intereses: De acuerdo con la estructura del modelo OCDE, el derecho a gravar los intereses es compartido entre el Estado de residencia de su beneficiario efectivo y el Estado del cual proceden – Estado de la fuente. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p.24).

El recaudo de los intereses, pueden ser objeto de gravación compartida en los Estados suscriptores de los Convenios, para lo cual, es necesario establecer el Estado de fuente y Estado de residencia.

Regalías: Se ha pactado en los convenios que el derecho a gravar las regalías es compartido entre el Estado de residencia de su beneficiario efectivo y el Estado del cual procedan – (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 26).

El impuesto recaudado por Regalías, debe ser compartido por los Estados que suscriben los convenios, esto permite otorgar un beneficio para los contribuyentes al tener la opción de elegir en qué Estado desean realizar el pago de impuesto.

Ganancias de capital: Este artículo define la competencia para gravar las ganancias obtenidas por la enajenación de bienes, de acuerdo con el bien de que se trate. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 28).

Las ganancias de capital pueden ser generadas de la venta, permuta, enajenación, donación, expropiación de bienes muebles, inmuebles y acciones o derechos representativos de una sociedad, las cuales se describen a continuación:

Bienes inmuebles: Las ganancias obtenidas su enajenación pueden someterse a imposición en el Estado donde estén situados. En Colombia, los ingresos por enajenación de activos fijos están sometidos al régimen ordinario del Impuesto sobre la Renta o al complementario de Ganancias Ocasionales. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 28).

Las ganancias percibidas por la enajenación de bienes inmuebles serán objeto de recaudo en el Estado donde se hallen situados, para el caso colombiano esto se haya consignado en el Estatuto Tributario.

Bienes muebles: Los convenios se refieren únicamente a la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o base fija. Por esta razón, las ganancias provenientes de su enajenación se gravan en el Estado contratante donde se encuentre ubicado dicho establecimiento permanente o base fija.

(Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 29).

En este caso, los bienes muebles que hacen parte del activo de un establecimiento permanente o base fija y que son enajenados deben ser gravados en el Estado donde este situado el establecimiento permanente o base fija.

Buques o aeronaves: Las ganancias derivadas de la enajenación de estos bienes explotados en tráfico internacional, incluidos los bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el enajenante. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 30).

Dado lo anterior, es posible afirmar que las ganancias derivadas de la enajenación de los buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, tienen que ser objeto de recaudo de impuesto en el Estado contratante en que reside el enajenante, evitando así que se aplique la doble imposición.

Acciones: En los convenios se pacta que las ganancias obtenidas por un residente de un Estado por la enajenación de acciones u otros derechos representativos de una sociedad residente en el otro Estado contratante cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles situados en ese otro Estado. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 30).

Es pertinente mencionar que las ganancias de capital producidas por la venta de acciones, tendrán que recaudarse en el Estado donde se encuentren los bienes inmuebles que hacen parte de la Sociedad y no en el Estado Residente del Beneficiario.

Servicios personales dependientes: Por regla general, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo, solo pueden someterse a imposición en ese Estado. La excepción a esta regla se da cuando el residente de un Estado ejerce el empleo en el otro Estado contratante. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 31).

En esta situación los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares deben ser recaudados en el Estado residente, salvo que los servicios prestados por el residente se hayan prestados en otro Estado, por lo cual, el recaudo se hará por parte del Estado contratante.

Participaciones de consejeros o directores: Los honorarios de directores y otros pagos similares obtenidos por un residente de un Estado contratante, obtenidos como miembros de un Consejo de administración, directorio u otro órgano similar de una sociedad residente del otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 32).

En esta regla se establece que el recaudo de los honorarios y otros pagos a directores debe ser obtenido en el lugar donde se encuentre la residencia de la sociedad, es decir que la imposición debe ser generada en el Estado en que reside la sociedad y no donde reside el contribuyente.

Artistas y deportistas: Debe pactarse en los convenios conforme a las recomendaciones de la OCDE que las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista, tal como de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, se pueden someter a imposición en ese otro Estado. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 33).

Con base en lo anterior, se observa que las rentas adquiridas en calidad de artista, músico o deportista y que son generadas en otro Estado contratante, distinto al de residencia, deben imponerse en ese otro Estado, eliminando así todo conflicto generado por la doble imposición.

Pensiones: Según el modelo OCDE, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por un trabajo dependiente anterior sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario de la pensión. En Colombia, los pagos por pensiones están gravados únicamente en la parte del pago mensual que exceda de 50 salarios mínimos. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 33).

Para el recaudo de impuesto devengados en las pensiones estas deben ser pagados en el Estado de residencia del beneficiario, para el caso de Colombia este impuesto debe ser recaudado

cuando se supere 50 salarios mínimos legales mensuales vigentes, por lo cual, las personas que adquieren pensiones tienen este beneficio.

Funciones públicas: Los sueldos, salarios u otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante o sus subdivisiones políticas o entidades locales sólo pueden someterse a imposición por ese Estado. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 34).

Es decir, los sueldos, salarios o remuneraciones que sean pagadas por el Estado Contratante deben ser objeto de imposición por el mismo.

Estudiantes: Los ingresos que reciban los estudiantes o personas en práctica para sus gastos de manutención, estudio o prácticas no se someten a imposición en el Estado en que se encuentren recibiendo estudios o prácticas, siempre que las fuentes de esos ingresos no procedan de ese Estado. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 34).

Es importante dejar en claro que para el recaudo del impuesto sobre los ingresos que reciban los estudiantes no se someterán a imposición en el Estado en el que el estudiante este haciendo sus estudios o prácticas, salvo que la fuente de ese ingreso sea el Estado donde se estén realizando los estudios.

Otras rentas: Según el modelo OCDE, cualquier otra renta no contemplada en las cláusulas anteriores únicamente se somete a imposición en el Estado de residencia del beneficiario de la misma. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 34).

Por consiguiente, cualquier Renta que no se haya tratado en las anterior cláusulas expuestas, serán objeto de imposición en el Estado de residencia del beneficiario, por lo cual, es importante tener en cuenta cada una de las rentas descritas en el modelo de OCDE, para entrar evaluar Rentas que no se encuentran y exponerlas en los tratados internacionales, respetando la imposición del Estado Residente del beneficiario.

Imposición al patrimonio: El patrimonio de un residente de un Estado contratante constituido por bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, el constituido

por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o base fija que tenga ese residente en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2010, p. 34).

Aunado a lo anterior, cabe mencionar que, si dicho bienes muebles e inmuebles hacen parte del activo de establecimiento permanente en otro Estado contratante, este deberá ser impuesto en ese otro Estado y no en el de residencia del Beneficiario.

Tabla 1

Convenios Tributarios Vigentes Firmados Por Colombia

País	Fecha	Ley
Reino Unido-Gran Bretaña e Irlanda del Norte	13/12/2019	1939/2018
Republica Checa	05/05/2015	1690/2013
República Portuguesa	30/01/2015	1692/2013
Republica de la India	07/07/2014	1668/2013
República de Corea	03/07/2014	1667/2013
Estados Unidos Mexicanos	11/07/2013	1568/2012
Canadá	12/06/2012	1459 de 2011
Confederacion Suiza	01/01/2012	Ley 1344 de 2009
República de Chile	22/12/2009	1261 de 2008
Reino de España	23/10/2008	1082 de 2006
Comunidad Andina de Naciones	01/01/2005	Decisión 578 de 2004

Nota. La tabla muestra los convenios internacional suscritos por Colombia en materia de doble tributación aplicado a los impuesto de Renta y Patrimonio. Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2020).

De acuerdo con la tabla anterior, es posible advertir que Colombia tiene Convenios suscritos para evitar la Doble Tributación sobre los impuestos sobre la renta y patrimonio, en el continente europeo, un buen número de países cuentan con convenios tributarios vigentes, mientras que en Asia tan solo India y Corea han gestionado la suscripción de convenios en materia tributaria, quedando los países latino americanos como lo son Bolivia, Ecuador, Perú, Colombia cobijados por la Decisión 578 de 2004 de la CAN. Es de resaltar, que en la actualidad Chile hace parte de este organismo regional.

Resultados y Conclusiones

En esta reflexión académica se identificaron las causas del desconocimiento en materia tributaria en los tratados internacionales suscriptos por Colombia, además de evidenciar la falta de integración de los contenidos referidos a la doble imposición en los tratados internacionales por parte de la DIAN, este organismo pondera la aplicación del Estatuto Tributario en el impuesto de renta y patrimonio, situación que genera perjuicios a los contribuyentes que no están dispuestos a soportar legalmente el desarrollo de su actividad comercial.

Además se evidencian vacíos en los mecanismos de intercambio de información con que cuenta la DIAN, siendo esta la principal causa para la no aplicación de los tratados internacionales y que evitan la doble tributación internacional, lo cual, genera problemas jurídicos que afectan al Estado en la adopción de lineamientos para el recaudo del impuesto de renta y patrimonio, conllevando al pago de intereses de los mismos por parte del Estado al contribuyente, que al no beneficiarse de dichos tratados lo conduce a realizar la elusión fiscal generando de esta manera una mayor utilidad en la actividad económica desarrollada en el territorio colombiano.

La dinámica económica se encuentra actualmente influenciada por la globalización por lo que se hace necesario que Colombia extienda sus mecanismos institucionales para la aplicación de la operacionalización de los tratados internacionales motivando así la inversión extranjera, y de esta forma obtener un crecimiento económico. Lo que sugiere, que las autoridades nacionales promuevan el intercambio de información como herramienta de control fiscal, evitando así que los contribuyentes se van implicados en la evasión fiscal.

Referencias

Consejo de Estado, Sala de Contenciosos administrativo, Sección Cuarta. (2012, 15 de marzo). Sentencia (16660). (Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, M.P.). Rad. XXXX <https://jurisprudencia.ramajudicial.gov.co/WebRelatoria/ce/index.xhtml>.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2010), *convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, <https://incp.org.co/Site/info/archivos/dobleimposicion.pdf>

Herrera- Ocampo, C. (2000), *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*. [Trabajo de grado, Pontifica Javeriana]. Repositorio institucional PUJ. <https://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

Liévano-Moreno, H. J., López-Suárez, L. A., Piñeros-Rodríguez, I. L. (2015). *La Importancia Del Intercambio De Información En Los Convenios de Doble Tributación* [trabajo de especialización, Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano]. Repositorio institucional UJTL. [https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/1497/T135%20\(1\).pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/1497/T135%20(1).pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Ministerio de Economía y Finanzas de Perú. (2020, 18 de octubre). *Ventajas de la celebración de los convenios para evitar la doble tributación*. <https://www.mef.gob.pe/es/portal-detransparencia-economica/297-preguntas-frecuentes/2200-capitulo-ii-ventajas-de-lacelebracion-de-los-convenios-para-evitar-la-doble-tributacion->

Pedernera, J. J. (2014). *Análisis De La Doble Tributación Internacional: Aspectos Relevantes* [trabajo de investigación, Universidad Nacional del Cuyo]. https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf

Decreto 624. (1989, 30 de marzo). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial 51445. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.htm

Sánchez – Neira, L.O., Vargas-Cifuentes, J., Parra- Ramírez, A. (2019). *Convenios para evitar la doble imposición en Colombia. Teoría y práctica*. Legis editores S.A.