

Derecho tributario internacional actual una visión desde Colombia*

MAURICIO A. PLAZAS VEGA¹

Sumario

1. El contenido del derecho tributario internacional – la importancia del “soft law” y las sombras de la “relación de poder” 2. El Derecho Tributario Internacional desde la perspectiva de la imposición directa en general y de los impuestos sobre la renta y el patrimonio en particular 3. Métodos para evitar la doble imposición que se han previsto en el marco del Derecho tributario internacional.

1. El contenido del derecho tributario internacional – la importancia del “soft law” y las sombras de la “relación de poder”

Hoy, en el contexto de la economía global, la apertura y la internacionalización de las actividades empresariales, el ámbito normativo del *derecho tributario internacional* no se limita a convenios relacionados con la *imposición directa*, como ocurriera hace pocos años, sino que se ha hecho extensivo a una lucha decidida contra las prácticas elusivas y la erosión de las bases imponibles en el *impuesto sobre la renta* y al terreno de los *impuestos indirectos*, cada vez con mayor énfasis. Lo primero, a partir de una gestión activa de la OCDE y el G-20 y un marcado interés por vincular a todos los países, y especialmente a los países en vías de desarrollo, en una suerte de compromiso multilateral encaminado a una concepción mundial de la justicia tributaria; lo segundo, en virtud de la tendencia general de creciente importancia de los *impuestos indirectos*, en la cual ha sido fundamental la adopción del *impuesto sobre las ventas tipo valor agregado*

* Come citare questo articolo: M.A. PLAZAS VEGAS, *Derecho Tributario Internacional actual una visión desde Colombia*, in *Studi Tributari Europei*, n. 1/2017 (ste.unibo.it), pp 100-137, DOI: 10.6092/issn.2036-3583/8770.

¹ Mauricio A. Plazas Vegas, Professore ordinario presso l'Università del Rosario, Colombia.

(Iva) por la mayor parte de los países occidentales y su extensión a los continentes asiático y africano. La conformación de bloques económicos de comercio, la creación de la Organización Mundial del Comercio (OMC), la celebración recurrente de *acuerdos de libre comercio* y la generalizada tendencia a reducir los aranceles y facilitar al máximo el intercambio mundial o regional de bienes y servicios, son hechos que se añaden a la importancia del Iva para nutrir con numerosas reglas y principios, propios de la imposición indirecta, el contexto jurídico de la imposición mundial².

Tendencias que, importa advertirlo, invitan a los estudiosos del *derecho tributario* a volver a la temática de la *relación jurídica tributaria*, en momentos en los cuales es ostensible el despliegue de recomendaciones y pautas para fortalecer a las administraciones tributarias de los países en aras de asegurar una justa y completa recaudación de los tributos. Hoy es de rigor, una vez más, contrastar la *relación jurídica* con la *relación de poder*, para impedir que a nombre de esa cruzada en pos de la justicia fiscal internacional se auspicien las arbitrariedades y excesos, por parte de las autoridades tributarias, en desmedro de los *derechos fundamentales* de los contribuyentes. La discrecionalidad, las actuaciones temerarias y el quebrantamiento del principio de buena fe, la presunción de inocencia, el Habeas Data, el derecho de defensa y el debido proceso fueron pasajes oscuros de la historia a los que condujeron el paradigma de la *relación de poder* y las facultades exorbitantes de los funcionarios de impuestos; hechos que de ningún modo se pueden abrir camino al amparo de los nuevos vientos de la tributación internacional.

Con esa salvedad, necesaria y oportuna en grado sumo, cabe aludir a los aspectos más relevantes del actual *derecho tributario internacional*:

*El compromiso de las naciones, cada vez día más evidente, de unir esfuerzos contra la evasión e impedir la erosión y la erradicación de las bases imponibles hacia jurisdicciones de baja o nula imposición, todo lo cual ha dado lugar a acuerdos bilaterales y multilaterales sobre intercambio de

² Véase a RAMÓN VALDÉS COSTA, *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1992, págs. 34 y 35.

información y práctica de pruebas en pos de la fiscalización internacional. Colombia, en esa materia, ya ha venido avanzando, de manera decidida, mediante su adhesión al Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal³, la celebración de *acuerdos bilaterales de intercambio de información*, ejemplo de los cuales es el celebrado con los Estados Unidos⁴, y la inclusión de cláusulas sobre la materia en los tratados para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta y el patrimonio que ha celebrado a partir de 2005, año de la firma del acuerdo con el Reino de España.

*El especial interés de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)⁵ por fijar, difundir y exigir pautas precisas contra la *erosión de las bases imponibles*, con énfasis en los países en vía de desarrollo, para que obren como referente en los convenios de intercambio de información y contra la doble imposición, así como en las normativas internas.

*Con ese contexto, la adopción, por parte de la OCDE, en 2013, con el aval de las cumbres del G20 de San Petersburgo, en el mismo año, Brisbane, en 2014, y Antalya, en 2015⁶, de una serie de medidas a adoptar por los Estados con el fin de contrarrestar las prácticas encaminadas a la "erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios" (Base Erosion

³ La aprobación en nuestro país tuvo lugar mediante la ley 1661 de 2013 y la exequibilidad del tratado y la consiguiente adhesión de Colombia mediante la sentencia de la Corte Constitucional número C - 032 de 2014.

⁴ El acuerdo, suscrito el 30 de marzo de 2011, fue aprobado por la ley 1666 de 2013 y declarado exequible mediante la sentencia número C-225, de 2014.

⁵ El nombre del organismo en inglés es Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD).

⁶ El Grupo de los Veinte (G-20) lo integran la Unión Europea, Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón, Reino Unido, Rusia, Arabia Saudita, Argentina (en representación de Mercosur), Australia, Brasil, China, Corea del Sur, India, Indonesia, México, Sudáfrica y Turquía. Sesiona en cumbres anuales a las que asisten los funcionarios de Hacienda y Banca Central y eventualmente los jefes de Estado de los países miembros, con el fin de debatir temas de orden económico y de Hacienda Pública.

and Profit Shifting “BEPS”).⁷ Se trata de un trabajo continuado que habrá de finalizar en 2020 y, según lo anota el *Informe de 2015*, procura estimular “un movimiento valiente, por parte de los políticos, para recobrar la confianza en el sistema y asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor”. Según el *Informe*, fruto de las prácticas BEPS se deja de recaudar en el mundo entre el 4 y el 10% (en dólares entre US\$100 y US\$240 mil millones anuales) en el impuesto sobre la renta de las sociedades.⁸

*La aspiración de algunos países latinoamericanos a ingresar a la OCDE, con lo cual asumen los compromisos previstos por el organismo y, en particular, los relacionados con la lucha contra las prácticas de erosión de las bases imponibles, particularmente en el *impuesto sobre la renta*⁹.

*La voluntad de muchos países en pos de la aproximación de sus normativas internas en temas de sumo interés como los regímenes de *precios de transferencia*, las condiciones y reglas aplicables a los

⁷ El documento en cuestión halla su antecedente inmediato en el informe de la OCDE intitulado *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, y ha sido considerado como el segundo gran objetivo de la organización en el campo del *derecho tributario internacional*. En tal sentido, véase a JACQUES MALHERBE, CAROL P. TELLO y MARÍA AMPARO GRAU RUIZ, *La revolución fiscal de 2014 – FATCA, BEPS, OVDP*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015. Como anotan los autores, el objetivo fundamental de BEPS se concreta en procurar una suerte de *justicia fiscal mundial* pero “sin modificar el reparto de la potestad de gravar entre países de la fuente y países de residencia”. Cfr *ibidem*, pág 204.

⁸ OCDE y G -20, “Proyecto sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)”, Informe del 5 de octubre de 2015, Nota Explicativa, en *Resultados del plan de acción BEPS y su aplicación en Colombia*, obra de varios autores coordinada por Myriam Stella Gutiérrez y Natalia Quiñones, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2016, pág 301.

⁹ Hoy, México y Chile son miembros de la OCDE. Colombia aspira a ser recibida y actualmente hace parte del Centro de Desarrollo para la OCDE junto con Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica, México, Panamá, Perú, república Dominicana y Uruguay. El objetivo central del organismo, creado en 1961, es el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo y, sobre esa base, obrar como foro “en donde los gobiernos pueden trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes e identificar buenas prácticas que promuevan mejores políticas para una vida mejor”. Aborda temas de *administración pública, agricultura y alimentación, asuntos sociales, migración y salud, ciencia y tecnología, desarrollo, desarrollo rural, urbano y regional, economía, educación, empleo, energía nuclear, finanzas e inversión, impuestos, industria y servicios, medio ambiente, comercio, energía y transporte*. Cfr www.oecd.org, consulta del 11 de junio de 2016. Para las temáticas tributarias se puede consultar en www.oecd-library.org/taxation.

establecimientos permanentes, el impuesto sobre el valor agregado (IVA) en las relaciones internacionales y, por supuesto, la incorporación y desarrollo de los planes de acción contra la erosión de las bases imponibles. Todo lo cual ha contribuido a que adquieran cada día mayor importancia los documentos, recomendaciones, guías y modelos que constantemente emiten organismos internacionales especializados en la temática, que si bien no constituyen derecho positivo sí son de particular relevancia para la creación e interpretación de las normas del derecho tributario internacional. Su trascendencia y acogida por los países justifica con creces la alusión al *Soft Law*, o *derecho blando* o *flexible*, como recinto jurídico, no normativo pero sí prenormativo, del cual hacen parte esos textos. Un referente de ineludible consulta que, importa advertirlo, constituye hoy, sin duda, un verdadero contexto y un límite al ejercicio del *poder tributario* por parte de los Estados, como bien lo apuntan, entre otros destacados estudiosos de la temática, CÉSAR GARCÍA NOVOA y FERNANDO SERRANO ANTÓN¹⁰.

Es lo que ocurre, para citar los ejemplos más significativos, con el Modelo de Naciones Unidas para Evitar la Doble Imposición, los Modelos Multilateral

¹⁰ Cfr GARCÍA NOVOA, *El derecho tributario actual...*, ob cit, págs. 86 a 98. Dice el profesor de Santiago de Compostela: "... La fuerza normativa del *Soft Law* vendría de su capacidad para erigirse en criterio hermenéutico y en el hecho de que los Estados lo adoptan en función, no de una obligatoriedad jurídica (que sólo es posible cuando el propio Estado lo decidió mediante un acto de cesión de soberanía como el que faculta la primacía de un derecho supranacional) sino a partir de una decisión política que les lleva a entender que no atender a estas reglas supondría un *desalineamiento* o un pérdida de competitividad en el contexto internacional" (ibídem, pág 95). FERNANDO SERRANO ANTÓN, por su parte, dedica interesantes planteamientos al tránsito del *Soft Law* al *Hard Law*, a partir del real e indiscutible alcance que tienen las recomendaciones de la OCDE como delimitadoras del curso de las normativas nacionales e internacionales, y alude a las *acciones BEPS* como propias de una tendencia internacional en pos de la unificación o armonización de las medidas antiabuso. Cfr FERNANDO SERRANO ANTÓN, *La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: Impacto en la normativa, el incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales*, en RCyT, revista del Centro de Estudios Financieros, CEF, Madrid, 2015, págs. 77 a 110. También es de mencionar, del profesor de la Universidad Complutense, su trabajo intitulado *La era POST BEPS o la ejecución de su plan de acción: Convenio multilateral vs implementación unilateral*, en la revista Quincena Fiscal, número 12, Madrid, 2016, págs. 129 a 160. En este último texto, SERRANO ANTÓN se refiere a la Acción 15 de BEPS, relacionada con la necesidad de un Convenio Multilateral que albergue todas las acciones de BEPS y modifique, en lo pertinente, los acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición.

y Bilateral de Convenio para evitar la Doble Imposición en América Latina¹¹ o los numerosos documentos que ha elaborado la OCDE con el concurso de su Comité de Estudios Fiscales, entre los cuales sobresalen los siguientes:

*El Modelo de Convenio contra la Doble Imposición y sus Comentarios¹²;

*La Guía a los Estados para la regulación de los *precios de transferencia*¹³, encaminada al cumplimiento del denominado *principio Arm's Length*, conforme al cual los precios de las operaciones entre vinculados económicos y partes relacionadas deben ser los de mercado y

¹¹ Justo es mencionar, al respecto, el esforzado, ininterrumpido y riguroso trabajo que viene realizando un grupo de profesores de Europa y América Latina, por encargo del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en pos de dos Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición. Se trata, sin ser exhaustivo en la mención, de Jacques Malherbe (de Bélgica), Pasquale Pistone (de Italia), Heleno Taveira Torres (de Brasil), Antonio Hugo Figueroa (de Argentina), Addy Mazz (de Uruguay), Natalia Quiñones Cruz (de Colombia), Edoardo Traversa (de Bélgica e Italia) y Cecilia Delgado (de Perú). La labor se inició a partir de la decisión adoptada en las XXIII Jornadas Latinoamericanas de 2006 llevadas a cabo en Córdoba (Argentina). El primer borrador del Modelo de Convenio Bilateral fue presentado en 2010 en Cartagena (Colombia), con motivo de las XXV Jornadas Latinoamericanas y el texto definitivo se aprobó en Santiago de Compostela (España), el 6 de septiembre de 2012, con ocasión de las XXVI Jornadas Latinoamericanas. El primer borrador del Modelo de Convenio Multilateral se presentó en Lima, en 2014, dentro de las XXVII Jornadas Latinoamericanas. Se trata de textos encaminados a orientar y fortalecer la posición de los países latinoamericanos en la negociación de tratados contra la doble imposición, con propuestas serias que procuran consultar la realidad y prohíjan la imposición en la fuente pero sin perder de vista las peculiaridades y la diversidad de condiciones que registran los países en el orden internacional. Son cuerpos normativos claros y precisos a los cuales se agregan comentarios puntuales sobre cada una de las disposiciones que contienen. Véase, al respecto, INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, ILADT, *Modelo ILADT de Convenio para Evitar la Doble Imposición en América Latina*, Bogotá, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010. Es de observar que ANTONIO HUGO FIGUEROA, uno de los integrantes del Grupo de Trabajo integrado en 2006, ha sido particularmente crítico de la decisión de elaborar un modelo de convenio *multilateral*, lo cual considera que fue un craso error por lo que implican la diversidad de los sistemas tributarios y la sensibilidad nacional por comprometer en exceso la soberanía. Cfr ANTONIO HUGO FIGUEROA, "Tratados para evitar la doble imposición internacional – Los principios jurisdiccionales – Los modelos de tratados ONU/OCDE – Experiencia Argentina", en *Derecho tributario*, volumen II, Compilación de trabajos de varios autores dirigida por Ángel Schindel, Buenos Aires, La Ley, 2015, págs. 1158 a 1160.

¹² Cfr OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2014 y Model Tax Convention on Income and on Capital Full Version 2014*.

¹³ Las *Guías de Precios de Transferencia para Multinacionales y Administraciones Tributarias* fueron publicadas, por primera vez, en 1979. Véase OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010.

estar en condiciones de ser comparados con los precios que se pactarían entre *partes independientes*;

*Las hoy quince (15) *Recomendaciones* para evitar la erosión de las bases imponibles (BEPS) y los permanentes *informes* e *instrucciones* para su cabal adopción en los tratados internacionales para evitar la doble imposición y en las disposiciones del derecho interno¹⁴;

¹⁴ Sobre el particular cabe destacar el libro publicado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, bajo la coordinación de Myriam Stella Gutiérrez y Natalia Quiñones Cruz, en el cual se abordan las quince (15) acciones a emprender contra la erosión de las bases imponibles y su viabilidad en Colombia. Los trabajos, correspondientes a las acciones BEPS recomendadas, son los siguientes: i) *Acción I: Abordar los retos fiscales de la economía digital*, por JUAN MANUEL IDROVO CUBIDES, texto en el cual se alude a la insuficiencia normativa de Colombia en esa materia y a la urgente necesidad de tomar medidas de política fiscal al respecto, siempre con los trabajos de la OCDE como referentes; ii) *Acción II: ¿Cómo neutralizar estructuras híbridas?*, de JOSÉ ANDRÉS ROMERO TARAZONA y DANIELA SÁNCHEZ CARDOZO, trabajo en el que se explica con claridad el significado de los “híbridos” en materia tributaria, con énfasis en las sociedades que en una jurisdicción se consideran independientes y en otras como sujetas a transparencia, y se aborda la regla colombiana de *precios de transferencia* en la que se faculta a la Administración Tributaria para recharacterizar las operaciones de deuda y calificar el “endeudamiento” como aporte de capital y los intereses como dividendos; iii) *Acción III: refuerzo de la normativa sobre CFC*, de CAMILO ANTONIO CORTÉS GUARÍN, texto en el cual se aborda la temática de la *transparencia fiscal internacional (CFC)* y la necesidad del *convenio multilateral* que sugiere la Acción 15 de BEPS; iv) *Acción IV: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros*, a cargo de CAMILO FRANCISCO ZARAMA MARTÍNEZ, escrito relacionado con los intereses como mecanismo para la erradicación de rentas de la jurisdicción de más alta imposición hacia las de menor imposición; v) *Acción VI: Combatir las prácticas perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*, de CRISTINA STIEFKEN ARBOLEDA, texto en el cual se comentan las disposiciones del ordenamiento interno colombiano que podrían llegar a ser calificadas como producto de *prácticas fiscales perniciosas* (vgr exención para actividades relacionadas con software, exención para el servicio hotelero o deducción especial por inversiones en ciencia y tecnología); vi) *Acción VI: Impedir la utilización abusiva de convenios*, por CAROLINA ROZO GUTIÉRREZ, documento orientado a poner de presente el objetivo de BEPS de luchar contra el *Treaty Shopping*, o utilización abusiva de los tratados, especialmente mediante la creación de sociedades en jurisdicciones con las cuales rija un tratado que ofrece beneficios, de manera que el móvil para la conformación del nuevo ente jurídico, o uno de los móviles principales, sea el ahorro fiscal derivado de la aplicación del convenio. La autora puntualiza, al respecto, la amplitud y la ambigüedad de la Acción en comentario, fruto de la cual bastaría con que uno de los motivos principales fuera el fiscal para que la Administración concluyera que estamos ante un abuso. Del propio modo, aborda las vías de control a que hoy puede acudir Colombia, como la *cláusula general antiabuso*, la condición de *beneficiario efectivo* para que proceda el régimen favorable previsto en el tratado o las propias cláusulas antiabuso en materia de *ganancias ocasionales*, que igualmente contemplan los convenios contra la doble imposición ; vii) *Acción VII: Impedir la elusión artificiosa del estatuto del Establecimiento Permanente*, de RICARDO ANDRÉS RUIZ CABRERA, trabajo en el cual se aborda la cuestión de los agentes dependientes e independientes para la configuración del *establecimiento permanente* y se hace énfasis en la necesidad de examinar, caso por caso,

las condiciones que rigen el contrato que los vincula con la empresa extranjera. Así mismo, se detiene en las prácticas de fraccionamiento de las actividades y de los contratos encaminada a descartar la configuración del *establecimiento permanente*; viii) *Acción VIII: Consideraciones del plan de acción BEPS*, de MÓNICA INÉS HERNÁNDEZ, un texto en el cual se examina la temática de los intangibles y su vínculo con los réditos que generen y se advierte sobre los riesgos que se siguen de esta Acción BEPS, por la inseguridad jurídica que implica atribuir a las administraciones tributarias la facultad de desconocer las operaciones sin parámetros claros que garanticen los derechos de los contribuyentes; ix) *Acciones VIII – X: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor*, por PEDRO ENRIQUE SARMIENTO PÉREZ y MÓNICA BOLAÑOS CASTRO, texto en el cual se examinan los principios de *precio independiente* y *plena competencia* y se trata lo relacionado con las operaciones internacionales sobre intangibles y la distribución de riesgos en las transacciones, a partir de las reglas sobre *precios de transferencia*; x) *Acción XI: Evaluación y seguimiento de BEPS*, a cargo de DIEGO QUIÑONES CRUZ, documento en el que el autor aborda los obstáculos que afronta el *Plan BEPS* en general, y en Colombia en particular, en lo que concierne a la información pertinente de orden macroeconómico y microeconómico; x) *Acción XII: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresiva*, de JUAN DAVID VELASCO KERGUELEN, texto en el que se comentan las estrategias a seguir por los países contra la *planeación fiscal agresiva*, caracterizada por la conformación de estructuras y organizaciones con el único o fundamental objetivo de reducir los impuestos (*Tax Shelter*) y la revelación obligatoria de los esquemas de *planeación fiscal (Mandatory Disclosure Rules – MDR)*; xi) *Acción XIII: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia*, por RAFAEL RICARDO PARRA CORREA, escrito en el que se aborda el *principio de plena competencia* y se alude a la documentación y los medios de convicción que han de obrar como soportes para acreditar su cabal cumplimiento, con énfasis en la *documentación comprobatoria* que se exige en Colombia en materia de *precios de transferencia*; xii) *Acción XIV: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias*, a cargo de NATALIA QUIÑONES CRUZ, documento en el cual se abordan los *métodos alternativos de solución de conflictos* en materia tributaria y, en particular, los Procedimientos de Mutuo Acuerdo (MAP) y el *arbitramento*, siempre desde la perspectiva de las controversias y dudas que pueden presentarse con motivo de la aproximación de las legislaciones internas y la aplicación de los tratados; y xiii) *Desarrollar un instrumento multilateral conducente a implementar las medidas convencionales de BEPS a través de la enmienda de los actuales convenios fiscales bilaterales*, por JESSICA JIMENA MASSY MARTÍNEZ, texto en el que se aborda la necesidad de un *convenio multilateral* que facilite la adopción de las recomendaciones BEPS en forma expedita y sin necesidad de negociar, uno a uno, los tratados bilaterales. Porque, como lo puntualiza el *Informe OCDE/G-20*, de 2015, es objetivo fundamental del *plan de acción* no solo evitar las medidas unilaterales y descoordinadas de las legislaciones internas sino, además, auspiciar las modificaciones o adiciones que se requieran en los convenios internacionales, siempre en aras de informaciones oportunas, transparentes y comparables. Cfr. INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Resultados del plan de acción BEPS y su aplicación en Colombia*, Dirección de Myriam Stella Gutiérrez y Natalia Quiñones, Bogotá, 2016. Si bien no se trata de desarrollar aquí a fondo la materia de BEPS, porque no es este un libro de *Derecho tributario internacional* sino en general de *Derecho tributario*, por sus implicaciones y en virtud de las reacciones que ha generado en el mundo, conviene hacer algunas anotaciones en particular sobre la Acción XII, relacionada con la obligación de contribuyentes y promotores de reportar a las administraciones tributarias las informaciones atinentes a las *planificaciones fiscales agresivas*. Veamos: a) La exigencia halla un antecedente relevante en Estados Unidos, país en el cual, desde 1984, se exigía a los promotores de *Tax Shelters Operations* (“operaciones de refugio fiscal”) reportar al IRS las estrategias diseñadas, desde

*Las guías de 2015 para la regulación del IVA en función de su incidencia en los negocios internacionales¹⁵.

Todos esos documentos, fruto de un trabajo constante de la Comisión de Estudios Fiscales en el que se unen la teoría con la experiencia, están sometidos permanentemente a revisión y actualización y constituyen referente de primer nivel tanto para los Estados que hacen parte de la OCDE como para todos los países en general.

Con razón, VALDÉS COSTA denunció en su momento la pobreza conceptual y el atraso de quienes pretenden que la finalidad del *Derecho tributario internacional* se limita a evitar la doble tributación. Sus objetivos son mucho más ambiciosos y, como lo anotaba el profesor uruguayo, trascienden lo puramente fiscal para abarcar fines de tipo económico y político. En lo

el día en que las propusieran, y mantener una suerte de registro histórico de los *refugios*. Desde 2004, la obligación se tornó de mayor alcance al comprometer a los *promotores* con el deber de informar al IRS todas las *operaciones reportables* ocurridas a partir del 22 de octubre de ese año, so pena de multas a ser establecidas en función de sus ingresos. Por *operaciones reportables*, según la Sección 6707 del Internal Revenue Code, se entienden las que disponga en formatos de información el IRS. La temática está regulada, además, en las Secciones 4965 (C) y 4965 (E) y compromete con las obligaciones de reportar periódicamente y conservar los datos de los clientes a los cuales han asesorado, así como las informaciones relevantes, a disposición del IRS, a los *Material Advisors*, entendidos por tales quienes: (i) proporcionen ayuda, asistencia o asesoría material respecto de la organización, manejo, promoción, venta, implementación, aseguramiento o adelantamiento de cualquier transacción reportable; o (ii) directa o indirectamente deriven ingresos brutos por su asesoría que superen los límites previstos al efecto. La información que deben suministrar incluye el detalle de las operaciones correspondientes, los beneficios o ahorros fiscales que conlleven y los demás datos que disponga el IRS. Cfr. RACHEL ANNE TOOMA, *Legislating against tax avoidance*, Amsterdam, IBDF, 2008; b) Por lo que toca con América Latina, en México el artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación, en clara coincidencia con la Acción XII en comentario, dispone que "los contribuyentes deberán presentar la información de las operaciones que se señalen en la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales, dentro de los treinta días siguientes a aquel en el que se celebraron"; c) Según se ha puntualizado en el Informe BEPS de la OCDE y el G20, "el principal objetivo de los regímenes de declaración obligatoria radica en aumentar el nivel de transparencia facilitando a la administración tributaria pertinente información anticipada acerca de las estructuras de planeación fiscal potencialmente agresivas o abusivas, con el fin de identificar a los promotores y usuarios de tales estructuras". Cfr. OCDE y G20, *Proyecto sobre Erosión de la base Imponible y el Traslado de Beneficios – Resúmenes Finales – 2015*, en www.oecd.org, consulta del 30 de noviembre de 2016.

¹⁵ Cfr. OECD, *International VAT/GST Guidelines*, noviembre de 2015, en www.oecd.org, consulta del 13 de junio de 2016, un documento orientado a auspiciar la armonización de las normativas internas de los países e impedir que el tributo incida sobre la producción y no sobre el consumo. Véase también OECD, *Consumption Tax Trends*, 2014.

fiscal, constituyen sus pretensiones centrales contrarrestar la doble tributación e impedir la evasión; en lo económico, fomentar el desarrollo económico mediante regímenes que estimulen las transferencias de capital y de tecnología y auspicien la integración económica por medio de liberaciones arancelarias regionales y subregionales y de la formación de uniones aduaneras en un contexto de bloques de comercio; y en lo político, establecer mecanismos de defensa de los contribuyentes en el ámbito internacional.

De ahí que las normas que integran la subespecialidad en comentario provengan de tratados multilaterales, tratados para evitar la doble imposición, acuerdos en materia de comercio internacional, disposiciones del derecho interno y preceptivas provenientes de organismos supranacionales con jurisdicción regional o subregional. Todo lo cual debe ser abordado de la mano del denominado Soft Law, con las características y dimensiones que quedaron expuestas¹⁶.

¹⁶ Importa observar que la Corte Constitucional de Colombia, mediante la sentencia número C - 690, de 2003, declaró inexecutable los artículos 260-6 y 260-9 del Estatuto Tributario, conforme a los cuales, en su orden: i) podían ser calificados como *jurisdicciones de menor imposición* "aquellas que señale la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE"; y ii) para la interpretación de lo dispuesto en el Capítulo sobre *precios de transferencia* "serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, en la medida en que las mismas sean congruentes con el Estatuto Tributario". Por lo que toca con la remisión a los dictados de la OCDE sobre *jurisdicciones de baja imposición*, la Corte consideró que resultaba contraria a la autonomía del Estado colombiano y destacó que la elaboración de listas en esta materia puede tener un alto contenido político que impide hacer abstracción de las circunstancias nacionales para apelar a lo que disponga un organismo internacional; nada de lo cual es óbice, sin embargo, para que la ley disponga que el reglamento, al elaborar la lista, tenga como referente lo previsto por la OCDE. Lo que no es posible, a juicio de la Corte, "es que dicha remisión se haga con efecto vinculante directo, en materias que no son susceptibles de una determinación exclusivamente técnica y que comprometen la política exterior del Estado". Sobre la interpretación del régimen de *precios de transferencia* de acuerdo con las *Guías de la OCDE*, decidió igualmente la inexecutable porque la norma pretendía dar a las Guías una fuerza vinculante que resulta inadmisibles si se tiene en cuenta que Colombia no hace parte de la OCDE y las *Guías* no corresponden a normas incorporadas al ordenamiento colombiano. Con todo, precisó la Corporación: "Ello no quiere decir que tales *guías* no constituyan una herramienta interpretativa valiosa en un tema complejo y cambiante como el de los precios de transferencia, pero sí que las mismas no pueden tener alcance vinculante en Colombia y que toda limitación o gravamen que se derive del sistema de precios de transferencia introducido en el Capítulo XI del Estatuto Tributario, debe tener su fuente en la ley". Es de destacar que el Procurador General de la Nación, en su concepto sobre la causa

Pero además de ese complejo de fuentes del *derecho tributario internacional*, el mundo globalizado impone apreciaciones de *derecho comparado*, cada día en mayor grado, precisamente porque hoy es un hecho que las disposiciones relacionadas con los tributos suelen ser de orden internacional, supranacional, nacional y subnacional, con lo cual nuestra especialidad, como ha ocurrido también con otras ramas del *derecho*, se ha tornado compleja en grado sumo e impone una constante vocación de estudio e investigación. Bien se ha dicho que en los actuales momentos de la historia del derecho, y con ella del *derecho tributario*, se impone como meta fundamental la aproximación de las legislaciones de los países, sea desde la perspectiva de directrices o bases supranacionales, sea desde la óptica de la efectividad de los *acuerdos de libre comercio* que con tanta frecuencia se celebran, con alcances bilaterales o multilaterales. Mientras subsistan diferencias relevantes entre las normativas internas, la tendencia a la erradicación de bases impositivas de las jurisdicciones de alta a las de baja o menor imposición será lugar común, en un contexto de competencia perversa contra el cual hay que luchar decididamente y sin descanso.¹⁷ No basta, por tanto, con los hoy recurrentes acuerdos de intercambio de información y convenios de colaboración internacional contra el fraude y la evasión fiscal ni con las normativas sobre *precios de transferencia*.

de inconstitucionalidad de la norma, concluyó que la remisión a las determinaciones de la OCDE no vulneraba la Carta Política sino que apuntaba a la determinación de aspectos eminentemente técnicos y administrativos que obedecen a estudios que escapan a la órbita funcional del legislador. Agregó, al respecto: "fenómenos tan dinámicos y fluctuantes que surgen de la economía de mercado a nivel mundial, sería imposible preverlos en un cuerpo normativo con vocación de permanencia y, por tanto, pretender que el legislador regule directamente dichos aspectos contraría la naturaleza misma de la figura de precios de transferencia". La controversia constitucional en cuestión, como se observa, pone de manifiesto la importancia que el Soft Law ha representado y puede representar para Colombia, así no se le reconozca la entidad de norma jurídica, en lo pertinente.

¹⁷ Véase, en tal sentido, a AUGUSTO FANTOZZI, "Evoluzione, problemi attuali e prospettive del diritto tributario internazionale nell'ottica italiana" en *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario*, obra en homenaje a Andrea Amatucci con la participación de varios autores, coordinación científica de Mauricio A Plazas Vega, Bogotá y Nápoles, Editorial Temis, Universidad Federico II y Jovene Editore, 2011 págs. 7 a 24.

Sentadas esas bases procede examinar el *Derecho tributario internacional* a la luz de la clasificación tradicional de los impuestos en *directos* e *indirectos*, para comentar, a renglón seguido, lo previsto sobre la materia en la Carta Política de Colombia¹⁸. Para ello, es necesario tratar algunas reglas propuestas por la doctrina y acogidas en los tratados para evitar la doble imposición, en mayor o menor grado, y hacer referencia a la vinculación de Colombia en acuerdos de libre comercio y convenios de intercambio de información y contra la doble tributación; sin que, como se expresó, la subespecialidad mencionada se limite únicamente a esos temas.

2. El Derecho Tributario Internacional desde la perspectiva de la imposición directa en general y de los impuestos sobre la renta y el patrimonio en particular

2.1. Aspectos generales – Causas de la doble imposición – Significado de la doble imposición – Modelos contra la doble imposición y tratados celebrados por Colombia para evitarla

Tradicionalmente, los convenios internacionales para evitar la doble o la múltiple tributación han girado alrededor del impuesto sobre la renta en razón de las tendencias, concurrentes pero contrarias, a gravar las rentas en función de su fuente territorial (*territorialitatisoder quellenprinzip, principio de la fuente o principio de territorialidad*) o de la nacionalidad de su titular (*worldwide income o principio de radicación del contribuyente*). La primera orientación, designada por la doctrina como propia del *criterio europeo*, responde a los intereses de los países importadores de capital, en

¹⁸ Cabe destacar y recomendar, al respecto, la ponencia para las XVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, de LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, intitulada La tributación internacional. Colombia, un escenario por explorar. Véanse las Memorias de las XVIII Jornadas, Medellín, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1994. La ponencia del doctor Gómez S., galardonada con el Premio José Ignacio de Márquez de derecho económico en Colombia en 1994, aborda el tema del derecho internacional tributario desde la perspectiva de los impuestos directos e indirectos.

tanto que la segunda, conocida como la del *criterio anglosajón*, consulta los de los países exportadores¹⁹.

Como lo destacó en su oportunidad ÁLVARO ARANGO MEJÍA en su ponencia sobre el *Tratamiento tributario de la inversión extranjera en Colombia*, el principio del *país fuente* ha sido recomendado de manera reiterada por varias Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Así lo evidencian las discusiones y recomendaciones de las Primeras (de Montevideo, 1956) y de las Séptimas Jornadas (de Caracas, 1975)²⁰.

Si bien ni el sistema *anglosajón* ni el *europeo* se presentan en la práctica en forma pura, porque lo razonable es un sistema que, como "justo medio"

¹⁹ Curiosamente, ambas concepciones, la de la fuente territorial de la renta y la de la nacionalidad del contribuyente (conocida también como de la "renta mundial"), han sido difundidas desde la perspectiva de la equidad. Los defensores de la "teoría de la fuente" observan que quienes deriven beneficio de un país deben tributar en favor de esa jurisdicción; y los defensores de la tributación sobre la "renta mundial" reparan en que no es equitativo que los contribuyentes que perciben la renta únicamente en el país sufragan el impuesto sobre su importe total en tanto que quienes perciben parte en el exterior sólo tributen sobre su renta nacional. De otro lado, los partidarios del principio de la fuente aluden a otros méritos del sistema: "Descarta la necesidad de convenios para evitar la doble tributación", lo cual es relativo porque puede haber diferencias de criterio sobre la fuente de la renta; "desestimula la utilización de paraísos fiscales para la radicación fiscal del contribuyente", lo cual es cierto pero en ausencia de medidas que contrarresten los pagos con destino a sociedades localizadas en los paraísos; y "facilidad de correlación eficiente entre los ingresos y los gastos públicos porque incentiva las inversiones en los países que ofrezcan mejores condiciones de infraestructura para los inversionistas", lo cual en realidad no depende del sistema de la localización de la renta en la jurisdicción de la fuente. Los partidarios del "principio de la renta mundial", a su turno, aducen en su apoyo a la "eficiencia" que propicia porque comporta neutralidad en la exportación y no en la importación de capital, lo cual contrasta con el hecho de que no resulte justo que el país en que se genere la renta facilite la inversión y asegure al inversionista sin recibir tributo alguno. Del propio modo, aluden al aspecto psicológico "que representa para los nacionales el hecho de que las rentas percibidas en el exterior también estén gravadas, lo cual puede inducir a la repatriación de capitales". Véase, sobre los méritos e inconvenientes de los dos principios, a GABRIEL GOTLIB y FERNANDO M. VAQUERO, *Aspectos internacionales de la tributación argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2005, págs. 9 a 16. En definitiva, como aquí se pone de presente a partir del análisis de los métodos para evitar la doble imposición que han sido concebidos por la doctrina y acogidos por los tratados y modelos de tratado, lo razonable es un régimen mixto que comprenda pautas y reglas propios de los dos sistemas, con un criterio abierto a los negocios internacionales y a la globalización que sea concordante con la evolución normativa y doctrinaria del concepto de "establecimiento permanente" en pos de un "justo medio" en el *Derecho tributario internacional*.

²⁰ Véase a ÁLVARO ARANGO MEJÍA, *Tratamiento tributario de la inversión extranjera en Colombia*, ponencia para las XII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Memorias, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1988, págs. 515 a 519.

tenga en cuenta los dos mecanismos, con el concepto de "establecimiento permanente" como criterio fundamental de referencia, lo cierto es que tras ellos subyacen inquietudes relacionadas con los límites de la *soberanía nacional* y las implicaciones económicas que pueden generar los conflictos entre los países. Tan lesiva puede ser la doble o la múltiple imposición como el hecho de que la controversia no sea *positiva* sino *negativa* y ninguno de los países en cuestión incida con el impuesto el acontecimiento de que se trate, fenómeno, este último, que genera un beneficio inaceptable para el contribuyente calificado con acierto por NIBOYET como de *apatridia tributaria*.²¹

La *doble imposición*, en el orden internacional, se presenta por la concurrencia de sistemas fiscales o jurisdicciones para gravar un mismo hecho. En términos de ALEGRÍA BORRÁS:

"La doble imposición internacional es aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período imponible (si se trata de impuestos periódicos) y por una misma causa"²².

²¹ Expresión mucho más acertada, sin duda, que la de "doble no imposición". Como bien lo anotan RAMÓN FALCÓN Y TELLA y ELVIRA PULIDO GUERRA, "la *no imposición* no admite multiplicadores, pues si *cero* entra en una multiplicación, el resultado es siempre *cero*... la *no imposición* es siempre eso – un supuesto no gravado – y no tiene sentido alguno decir que resulta doblemente no gravado". Cfr. FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA, *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2013, pág. 115. En sentido similar puede leerse también el trabajo del profesor peruano JORGE BRAVO CUCCI intitulado "La (doble) no imposición", en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, homenaje latinoamericano a Victor Uckmar, obra de varios autores coordinada por Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, Buenos Aires, Edit. Ábaco, 2005, págs. 539 a 549. A su juicio, en lugar de la "doble no imposición" gramaticalmente resulta más acertado aludir simplemente a "nula imposición" o simplemente a "no imposición", expresiones de las cuales se sigue claramente que el hecho de que se trate" no se encuentra sujeto a gravamen alguno". Cfr. *ibídem*, pág. 542.

²² ALEGRÍA BORRÁS, *La doble imposición: problemas jurídicos internacionales*, pág. 36. Con la claridad que lo caracteriza el profesor de Sao Paulo ALBERTO XAVIER, por su parte, pone de presente que la doble imposición supone dos condiciones básicas: i) La *identidad de hecho*; y ii) La *pluralidad de normas*. La *identidad de hecho* implica la *regla de las cuatro identidades* (de objeto, de sujeto, de período tributario y de impuesto). Si no hay *identidad de sujeto*, se puede configurar la *doble tributación* económica, pero no jurídica. La *pluralidad de normas*, por su parte, puede tener lugar entre normas en los órdenes internacional, por una parte, o nacional y subnacional, por otra. Cfr. ALBERTO XAVIER, *Direito tributário internacional do Brasil*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2010, págs. 21 a 30. El modelo de la OCDE alude a la doble o múltiple tributación internacional como "el resultado de la exigencia

Definición que se acerca a las condiciones que según KLAUS VOGEL deben concurrir para que se configure la “doble imposición internacional” a saber: i) recaudación de impuestos comparables; ii) en dos o más Estados; iii) sobre el mismo objeto fiscal; iv) durante el mismo lapso o período²³.

de un impuesto similar por dos o más Estados, a un mismo contribuyente, sobre una misma materia imponible y por un mismo período”. Para HÉCTOR VILLEGAS, es condición primordial para que se configure la doble tributación el hecho de que el “destinatario legal tributario” sea gravado por dos o más sujetos con poder tributario, respecto del mismo hecho imponible. ALFREDO LEWIN FIGUEROA y JAIME GONZÁLEZ BENDICKSEN, por su parte, abordan la temática a partir de los aspectos económicos que le sirven de contexto. Sobre los planteamientos de VILLEGAS, véase su *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, vol. I, Buenos Aires, Depalma, 1984, pág. 378. Y sobre los de LEWIN FIGUEROA y GONZÁLEZ B., véase su trabajo intitulado “Derecho internacional tributario”, en la obra *Derecho tributario*, del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Santa Fe de Bogotá, 1991, págs. 412 y 413. MICHAEL LANG, a su turno, enfatiza en la distinción doctrinaria entre *doble imposición económica* y *doble imposición jurídica*. La primera, según lo expone, tiene lugar respecto de operaciones entre sociedades vinculadas con domicilio en diferentes Estados si es que los valores asignados a las transacciones para efectos fiscales no coinciden, con lo cual, por lo que toca con la incidencia del impuesto sobre el mayor importe, se configura la doble imposición. La segunda, “cuando se grava a un mismo sujeto respecto del mismo ingreso, en dos o más Estados”. Cfr. MICHAEL LANG, *Derecho de los convenios para evitar la doble imposición*, traducción de Diego Quiñones, Bogotá, Temis, 2014, págs. 5 y 6. En sentido similar, y de la mano de los Comentarios al Modelo de la OCDE para evitar la doble tributación, FERNANDO SERRANO ANTÓN alude a la cuádruple identidad para que se configure la doble imposición jurídica internacional: “*identidad objetiva*: impuestos comparables; *identidad subjetiva*: mismo contribuyente; *identidad material*: misma renta e *identidad temporal*: idéntico período impositivo”. Cfr. FERNANDO SERRANO ANTÓN, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, en *Fiscalidad internacional*, dirección del mismo Fernando Serrano Antón, vol. I, Capítulo 8, Madrid, Centro de Estudios Financieros, CEF, 2015, págs. 287 a 290. EDOARDO TRAVERSA, de la Universidad Católica de Lovaina, por su parte, al abordar el anhelado *principio de prohibición de la doble imposición* entre los países de la Unión Europea, dice lo siguiente: “se debe diferenciar la *doble imposición jurídica*, que puede ser definida como la aplicación de idénticos o similares impuestos en dos (o más) Estados sobre el mismo sujeto y en relación con la misma renta o patrimonio o evento, de la *doble imposición económica*, que se verifica cuando un mismo componente de la renta o la misma operación económica se sujetan al mismo tipo de impuesto (*directo* o *indirecto*) pero sobre uno o más contribuyentes. Ejemplo clásico en los *impuestos sobre la renta* es el de los dividendos, que son objeto de imposición, en un primer momento, sobre la sociedad que los distribuye y, en un segundo momento, sobre el socio que los recibe”. Cfr. EDOARDO TRAVERSA, “La prohibición de la doble imposición”, traducción de Fernando Fernández Martín, en *Los principios europeos del derecho tributario*, compilación de textos de varios autores coordinada por Adriano di Pietro y Thomas Tassani, Barcelona, Atelier, 2015, págs. 248 y 249. El mismo TRAVERSA precisa que, en lo que concierne al sujeto pasivo, la *doble imposición* “puede verificarse sobre un único contribuyente, o por el contrario puede afectar a dos (o más) generalmente vinculados entre ellos económicamente” (ibídem, pág. 248).

²³ Cfr. KLAUS VOGEL, *Derecho tributario internacional*, *óp. cit.*, págs. 722 y 723.

Ante ese hecho, es necesario que la comunidad internacional acuda a reglas y principios que, de manera integral, puedan precaver este tipo de conflictos y descartar el nocivo efecto de la reiterada causación de impuestos en favor de los países relacionados con la actividad gravada. VALDÉS COSTA, en su obra intitulada *Estudios de derecho tributario internacional*, destaca que en los modelos acogidos por las organizaciones internacionales para enfrentar el fenómeno han predominado los intereses propios del estado de desarrollo de los países. Así, el modelo de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) es acorde con los intereses de los países exportadores de capital, en tanto que el llamado *modelo de la Alalc* prohija sin ambages el criterio de la fuente en una clara orientación en pro de los países importadores²⁴.

Los estudios y trabajos orientados a evitar los conflictos entre diferentes soberanías y a ilustrar sobre las condiciones de tributación internacional datan del siglo XIX pero han adquirido fundamental importancia con posterioridad a la segunda guerra mundial, con una participación muy activa de la OCDE²⁵. En lo que atañe a los países andinos, la decisión 40 de la Comisión de la Comunidad Andina contempló un modelo para evitar la doble tributación, que fue puesto a regir en Colombia mediante el decreto 1551 de 1978²⁶. Este modelo, a decir verdad, no ha tenido aplicación por su

²⁴ Véase a RAMÓN VALDÉS COSTA, *Estudios de derecho internacional tributario*, Montevideo, Rosgal, S. A., 1978.

²⁵ Según lo destaca BRUNO GANGEMI, por solicitud del Comité de la Sociedad de las Naciones, un grupo de expertos preparó cuatro proyectos de convenios bilaterales, a saber: para evitar la doble tributación en los impuestos directos, para evitar la doble tributación en las sucesiones, para la asistencia administrativa en el ámbito internacional y para la mutua colaboración para el cobro de impuestos. El Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Ocde, antes denominado Consejo para la Cooperación Económica Europea, OCEE o, en sus denominaciones sucesivas en inglés, Organization for European Economic Cooperation —OEEC— y Organization for Economic Cooperation and Development —OEDC), aprobó dos modelos de convenios para evitar la doble tributación, uno de 1963 y otro de 1977. En el campo supranacional y regional, también se han aprobado convenios y normas orientadas a esa finalidad, como ocurre con el "tratado nórdico", de 1972. Véase a BRUNO GANGEMI, Ponencia general, "International mutual assistance through exchange of information", en *Cahiers de droit fiscal International*, vol. LXXX b, de la International Fiscal Association (IFA), 1990, págs. 143 a 182.

²⁶ Véase a LUIS MIGUEL GÓMEZ S., *La tributación internacional*, ed. cit., pág. 19. Sobre el particular, la Comunidad Andina ha promovido labores de revisión con fundamento en el

ilusoria y extrema adopción del principio de la fuente de la renta para establecer la jurisdicción habilitada para la recaudación del tributo.

El Modelo Andino, sin embargo, merece dos comentarios adicionales: en primer lugar, desde finales del decenio del noventa la Comunidad Andina viene laborando, con sumo interés, en su revisión y actualización a partir de criterios que tengan en cuenta la realidad internacional; y en segundo lugar, cuenta con un anexo, modificado por la decisión 578 de la Comisión de la Comunidad, que regula, con efecto directo y aplicación directa, las condiciones para evitar la doble tributación en las operaciones e inversiones intracomunitarias andinas.

De otra parte, los convenios para evitar la doble imposición suelen estar vinculados con acuerdos complementarios sobre mutua colaboración entre los países parte para la determinación y/o el cobro de los impuestos, en los cuales tiene papel primordial el intercambio de información y la lucha contra la evasión fiscal. Entre los modelos que han tenido mayor renombre, aunque no menor cuestionamiento, sobresalen el de la OCDE, de 1963 y 1977, y el de las Naciones Unidas sobre cláusulas aplicables para tratados entre países industrializados y en vía de desarrollo²⁷. El Modelo de la OCDE ha sido objeto de significativas revisiones y actualizaciones en 1998, 2000, 2003, 2010 y 2014; el de las Naciones Unidas, a su turno, data de 1980 y ha sido materia de revisión en 1999, 2001 y 2011²⁸.

Colombia, a partir del tratado celebrado con España, firmado en Bogotá el 31 de marzo de 2005, ha venido celebrando convenios para evitar la doble imposición, acuerdos de promoción y protección recíproca de inversiones y tratados de libre comercio que permiten vislumbrar una tendencia acorde con la dimensión internacional que caracteriza hoy al derecho en general y

importante trabajo que elaboró al efecto el tributarista colombiano ALFREDO LEWIN FIGUEROA, en el cual, entre otras modificaciones de interés, se proponen la adopción del criterio del "establecimiento permanente" para localizar la renta y la regulación de los "precios de transferencia".

²⁷ Véase *ibid.*, págs. 145 a 160.

²⁸ Son más de tres mil (3.000) los tratados para evitar la doble imposición que rigen en el mundo.

al *derecho tributario* en particular. En los siguientes cuadros se alude a los tres tipos de acuerdos, no sin reparar en que es largo el camino por recorrer en esa materia:

CUADRO I
Convenios celebrados por Colombia para evitar la Doble Imposición –
Impuesto sobre la renta y complementarios e impuesto al patrimonio

CONVENIOS INTEGRALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO								
Nombre Tratado	Fecha firma	Estados parte: República de Colombia y	Vigente	Ley Aprobatoria	Sentencia de Constitucionalidad	Decreto de Promulgación	Fecha entrada en vigor	Efectos
CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL GOBIERNO DE ITALIA PARA LA ELIMINACION DE LA DOBLE TRIBUTACION Y PREVENIR LA EVASION Y ELUSION TRIBUTARIAS	26/01/2018	ITALIA~	No	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE
CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL GOBIERNO DE LOS EMIRATOS ARABES UNIDOS PARA LA ELIMINACION DE LA DOBLE TRIBUTACION CON RESPECTO A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y LA PREVENCIÓN DE LA EVASION Y ELUSION TRIBUTARIAS	11/12/2017	EMIRATOS ARABES UNIDOS~	No	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE
CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN RELACION CON IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE LAS GANANCIAS DE CAPITAL Y PARA PREVENIR LA EVASION Y LA ELUSION TRIBUTARIAS	11/02/2016	REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE~	No	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE
CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA FRANCESA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION Y PREVENIR LA EVASION Y LA ELUSION FISCAL CON RESPECTO A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO Y SU PROTOCOLO	25/06/2015	FRANCIA~	No	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE
ACUERDO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA REPUBLICA CHECA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN RELACION AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	22/03/2012	CHECA REPUBLICA~	SI	1690/2013	C-049/2015	334/2016	06/05/2015	A partir 01/01/2016
ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA REPUBLICA DE LA INDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PARA PREVENIR LA EVASION FISCAL EN RELACION CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	13/05/2011	INDIA~	SI	1668/2013	C-238/2014	1215/2015	07/07/2014	A partir 01/01/2015
CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA PORTUGUESA Y LA REPUBLICA DE COLOMBIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PARA PREVENIR LA EVASION FISCAL EN RELACION CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU PROTOCOLO	30/08/2010	PORTUGAL~	SI	1692/2013	C-667/2014	331/2016	30/01/2015	A partir 01/01/2016
CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE COREA Y LA REPUBLICA DE COLOMBIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PARA PREVENIR LA EVASION FISCAL EN RELACION AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	27/07/2010	REPUBLICA DE COREA~	SI	1667/2013	C-260/2014	342/2015	03/07/2014	A partir 01/01/2015
CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PARA PREVENIR LA EVASION FISCAL EN RELACION CON LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO Y SU PROTOCOLO	13/08/2009	MEXICO~	SI	1568/2012	C-221/2013	1668/2013	11/07/2013	Renta: A partir 01/01/2014 Patrimonio: A partir 11/07/2013
CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA CONFEDERACION SUIZA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y PATRIMONIO Y SU PROTOCOLO	26/10/2007	SUIZA~	SI	1344/2009	C-460/2010	0469/2012	01/01/2012	A partir 01/01/2013
CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA REPUBLICA DE CHILE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PARA PREVENIR LA EVASION FISCAL EN RELACION AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO Y SU PROTOCOLO	19/04/2007	CHILE~	SI	1261/2008	C-577/2009	586/2010	22/12/2009	Renta: A partir 01/01/2010 Patrimonio: A partir 22/12/2009
CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO Y SU PROTOCOLO	31/03/2005	ESPAÑA~	SI	1082/2006	C-383/2008	4299/2008	21/10/2008	A partir 01/01/2009

Cuadro tomado del *Régimen Tributario Nacional 2018*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario - Instituto Colombiano de Derecho Aduanero, Bogotá, 2018 , págs. 1371 y 1372. Elaboración básica de MATEO VARGAS PINZÓN y actualización de PAOLA ANDREA MESA GALINDO.

3. Métodos para evitar la doble imposición que se han previsto en el marco del Derecho tributario internacional.

Los sistemas que ha propuesto la doctrina para eliminar o atenuar la doble imposición, son los siguientes²⁹: la exención de rentas obtenidas en el exterior (*tax exemption system*), el crédito de impuestos pagados en el exterior (*tax credit*), el descuento por impuestos exonerados (*tax sparing*) y el descuento por inversiones en el exterior. Un quinto mecanismo, el de diferimiento del impuesto en el país de nacionalidad del contribuyente hasta el período de repatriación de las utilidades, llamado *tax deferral*, no descarta sino que conlleva la doble tributación si las rentas de que se trate no se reinvierten en el país en que se obtienen.

Tales criterios, cabe advertirlo, no son necesariamente excluyentes, salvedad hecha de la "exoneración de rentas obtenidas en el exterior" y el *tax deferral* que suponen, en su orden, la no tributación o la tributación sobre los ingresos externos y, como tales, no son compatibles ni con el *tax credit* ni con el *tax sparing*.

Por otra parte, el criterio para la localización de la renta en el país de la "fuente", esto es, del territorio en el cual se explota el bien o se presta el servicio originario, ha evolucionado de manera tal que no es suficiente que el hecho o supuesto en comentario tenga lugar en la jurisdicción de que se trate sino que se requiere, además, que el titular de la renta tenga en ella un "establecimiento permanente". Solo en ciertos casos como la venta de bienes localizados en la jurisdicción, las rentas provenientes de inmuebles ubicados en ella y otros más cuya enumeración no es necesaria, se acepta el criterio de la "fuente" sin la condición adicional del establecimiento.

Esta tendencia adquiere particular importancia en presencia de las actuales proyecciones de la economía global y el comercio electrónico, respecto de las cuales la dinámica y variada forma de prestación de servicios, muchos de ellos imposibles de localizar con un criterio seguro e indiscutible, hacen

²⁹ Véase a HORACIO GARCÍA BELSUNCE, *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, págs. 176 a 192. Del mismo autor, véase, además, su ponencia para las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Punta del Este, presentada en 1970. También ha servido de referencia para estos comentarios el trabajo de MIGUEL DE POMAR CHIROTA intitulado *Derecho tributario y doble tributación internacional*, publicado en la revista núm. 22 del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, junio de 1992, págs. 71 a 86.

necesario apelar al "establecimiento permanente" como signo visible de identificación territorial.

Con todo, los problemas y controversias suelen presentarse hoy en torno a lo que debe entenderse por *establecimiento permanente* y los alcances e implicaciones de la definición. Los países industrializados, y los modelos de la OCDE con ellos, pretenden definiciones limitativas de alcance restringido, en tanto que los países en vía de desarrollo aspiran a definiciones amplias que, como tales, extiendan el criterio de la *fuentes* a casos e hipótesis que los exportadores de capital difícilmente están en condiciones de aceptar. Piénsese, por ejemplo, en las llamadas *oficinas electrónicas* y *establecimientos virtuales*, que ofrece y permite el comercio electrónico.

De cualquier manera, los convenios que se celebren para evitar la doble tributación internacional deben partir de la base de reconocer que el comercio y los negocios que trascienden las fronteras nacionales comprometen a países de diferente nivel de desarrollo cuyos intereses sobre los alcances de las reglas de localización de la renta suelen ser diferentes. Los países industrializados deben tener en cuenta la importancia que para ellos representan los mercados de los países en vía de desarrollo para el crecimiento de sus grandes empresas. Y los países en vía de desarrollo, por su parte, deben tener presente lo que para ellos significan las grandes inversiones de capital que puedan provenir de los industrializados. Por consiguiente, mal harían unos y otros, en pretender imponer los criterios que les convengan sin considerar que, como en toda negociación, los acuerdos de que aquí se trata implican sacrificios individuales en beneficio común.

Finalmente, dado el desarrollo del *Derecho tributario comunitario* y de las llamadas *libertades comunitarias*, cuyos vientos han sido evidentes en Europa y se proyectan cada día más en América, en el entorno de los bloques económicos y la globalización, los Estados miembro de las comunidades supranacionales no pueden hacer caso omiso de sus compromisos con la integración y la conformación de mercados comunes para la celebración de tratados encaminados a evitar la doble tributación internacional. En ese entorno, resulta indispensable que haya siempre plena

conciencia sobre la relación entre el *Derecho tributario internacional* y el *Derecho tributario comunitario* y, por supuesto, que se trabaje, en el ámbito de las comunidades supranacionales, en pro de *modelos de convenio* de alcances posibles y acordes con la realidad del comercio internacional³⁰.

El criterio más equitativo para eliminar la doble tributación es el de la *fuerza*; pero no desde la vieja perspectiva del lugar en el cual se presta un servicio o se percibe un ingreso, ideal para los países en vía de desarrollo pero de improbable acogida por los industrializados, sino desde una más actual y cercana a la realidad que consulte, a un mismo tiempo, la localización del ingreso y la existencia de un *establecimiento permanente* por su titular. De lo que se trata, en cada caso, es de arribar a acuerdos básicos sobre el significado del *establecimiento permanente*, de manera que se descarten las definiciones restringidas que tienden a favorecer a los países industrializados, y se señalen los casos en los cuales la simple localización de la renta se considere suficiente para aplicar la regla de la *fuerza*, aunque no haya establecimiento permanente del originador. Por otra parte, la efectiva recaudación de los impuestos en los casos en los cuales la localización de la renta comprenda a más de un país y el ininterrumpido desarrollo del comercio electrónico, imponen a los convenios internacionales en esta materia la adopción de reglas de retención multinacional en la fuente y, cuando sea el caso, distribución a prorrata del impuesto recaudado. Todos estos temas, unidos a la necesaria regulación de los denominados *precios de transferencia* que permitan verificar la realidad de los valores asignados a las transacciones que se lleven a cabo

³⁰ Sobre el particular se puede consultar la obra del profesor italiano PASQUALE PISTONE intitulada *The impact of community law on tax treaties-Issues and solutions*, London, Kluwer Law International, Eucotax, 2002, en la cual se aborda el tema de la relación entre el *Derecho tributario internacional* y el *Derecho tributario comunitario* desde la perspectiva de los impuestos directos y, en particular, del impuesto sobre la renta. Es de destacar especialmente, en el trabajo de PISTONE, el capítulo v de la obra, en el cual acude a su tesis doctoral, presentada en la Universidad de Génova, para proponer un Modelo de Convenio en materia de impuestos directos (*An EC model convention on direct taxes*), modelo cuyo punto de partida es el de la OCDE pero con el respaldo adicional del interesante desarrollo que han tenido los principios del *Derecho tributario comunitario* en la jurisprudencia de la Corte Europea de Justicia y en la doctrina, como bien lo puntualiza la Casa Editorial al describir el texto.

entre sociedades controlantes y controladas y entre vinculados económicos internacionalmente y a los acuerdos sobre intercambios de información para contrarrestar la evasión y sobre medidas contra los "refugios fiscales", deben ser de obligada referencia en los tratados de derecho tributario internacional.

Sobre las anteriores bases, y no sin insistir en que todos estos asuntos son los que informan las discusiones y negociaciones propias de los convenios internacionales, veamos a continuación los criterios y reglas para evitar la *doble tributación* que suele examinar la doctrina:

A) *La exención de rentas obtenidas en el exterior*

Consiste en que el país exportador de la inversión exime del impuesto sobre la renta al contribuyente en lo que atañe a los ingresos que perciba en el exterior, de manera tal que el país *receptor* es el titular del derecho a recaudar los impuestos correspondientes de acuerdo con su legislación interna.

Como es de suponer, este sistema resulta especialmente atractivo para los países *en vía de desarrollo*, por su posición usual de receptores de la *inversión extranjera*, y cuestionable para los países *industrializados* caracterizados por su posición activa y no pasiva en las *inversiones internacionales*. De otra parte, ha sido blanco de crítica desde la perspectiva del *principio fundamental de justicia*, cuyo postulado esencial radica en que la incidencia del impuesto para que sea proporcionada a la aptitud de tributar, debe afectar en igual forma a los iguales y de desigual manera a los desiguales, lo cual resulta imposible de auscultar si la renta del contribuyente de que se trate está sujeta a variadas e impredecibles reglas de imposición según sea el *país fuente*.

Empero, como anota GARCÍA BELSUNCE, en el fondo no se trata de la negación del *principio de capacidad contributiva* sino de la aplicación de la regla de *igualdad* en función del país originario de la renta. Por otra parte, es factible que en los países en vía de desarrollo se presenten tendencias marcadas a invertir en el exterior, y por ende a generar rentas de fuente no

nacional, bien como consecuencia de la política internacional actual de economía global o bien como instrumento estratégico para contrarrestar, con o sin el respaldo de la ley, la carga tributaria.

Esas circunstancias han conducido a que la doctrina abogue por el sistema de la *exoneración de la renta en el país de origen de la inversión* pero no simplemente mediante las legislaciones internas de los países sino como consecuencia de acuerdos bilaterales. La inclusión del sistema de manera unilateral, sin mediar los tratados internacionales o acuerdos bilaterales, no solo no es lo más aconsejable sino que no parece posible, si se tiene en cuenta la diferencia de intereses que normalmente se presenta entre los países industrializados y los países en vía de desarrollo. Naturalmente, los convenios son más factibles entre países con un similar desarrollo³¹.

De cualquier manera, el sistema en análisis ha operado en el marco de dos tipos de tendencias:

En primer lugar, los países que reconocen la exención por rentas obtenidas en el exterior establecen restricciones, sea en el sentido de limitarla a ciertos tipos de rentas, sea en el de imponer la condición de que las rentas correspondientes hayan sido sometidas a una tarifa mínima.

Y en segundo lugar, el régimen puede ser de "exención completa" (llamada también "integral" o *full exemption*) o de "exención con progresividad": En el primer caso, la exención se reconoce sin consideración alguna sobre la incidencia tributaria a que está sometido el contribuyente en el país de la residencia del contribuyente, de manera que la renuncia del estado de la residencia a la recaudación de impuestos por las rentas obtenidas por el contribuyente en el Estado de la fuente es plena y sin efectos en el total de la tributación a su cargo como residente. Y en el segundo, se parte de la base de estimar la tarifa o alícuota promedio a la que ha de quedar sometido el contribuyente mediante la consideración de la renta foránea solamente para definir el tipo o alícuota aplicable sobre su renta de fuente nacional.

³¹ Véase al respecto a JOSÉ MARÍA MARTÍN, *Derecho tributario general*, Buenos Aires, Edic. Depalma, 1986, págs. 86 y 87.

El sistema de *exención con progresividad* procura respetar el principio de *equidad horizontal*, de manera que los contribuyentes tributen con la misma incidencia o alícuota independientemente del origen nacional o foráneo de sus rentas. La temática de mayor interés a definir, en ese contexto es la relacionada con las pérdidas que arroje el contribuyente en el exterior, en aras de establecer si así como los resultados positivos suponen agregar las rentas correspondientes para calcular la tarifa o alícuota aplicable, los resultados negativos podrían dar lugar a que las pérdidas se resten para los mismos fines, como lo han dispuesto los países que tradicionalmente han adoptado esta metodología (Alemania, Austria, Luxemburgo y Países Bajos)³².

En Suramérica, Bolivia, Ecuador y Uruguay contemplan, de manera general, el régimen de exención de rentas obtenidas en el exterior y Ecuador, por su parte, impone como condición el hecho de que las rentas foráneas hayan estado sometidas a imposición en el país de origen.

Chile, a su turno, establece el método de exención pero únicamente para el excepcional caso de las sociedades que obren como plataformas de inversión³³.

B) *El crédito de impuestos pagados en el exterior (tax credit)*

Consiste este sistema en que el país *exportador* de la inversión concede al contribuyente un descuento equivalente a los impuestos que pague en el exterior con motivo de la realización de rentas fuera del país. Este sistema, como lo ha anotado de manera unánime la doctrina, no favorece en

³² Así lo explica con claridad JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO en "La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación", en *Fiscalidad internacional*, dirección de Fernando Serrano Antón, Capítulo X Madrid, Centro de Estudios Financieros, CEF, 2015, págs. 397 a 400. Véase también a Véase al respecto a HELENO TAVEIRA TORRES, "A pluritributação internacional e as medidas unilaterais de controle", en *Curso de derecho tributario internacional*, dirección de VICTOR UCKMAR, vol. I, Bogotá, Edit. Temis, 2003, págs. 198 y 199.

³³ Véase, al respecto, a ÁLVARO VILLEGAS ALDAZOSA, *Métodos para evitar la doble imposición en Latinoamérica*, Relatoría general presentada en el Octavo Encuentro regional Latinoamericano de la International Fiscal Association (IFA), en Perú, 2016.

absoluto la inversión extranjera en beneficio de los países en vía de desarrollo porque si bien evita la *doble imposición*, hace nugatorios los beneficios o exenciones que eventualmente dispongan las legislaciones de los países *receptores*. 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 de los países *en vía de desarrollo*³⁴.

El sistema en comentario puede contemplar dos modalidades, a saber: la del "crédito del impuesto absoluto", o "integral", y la del "crédito del impuesto ordinario". Según la primera, el Estado de residencia del contribuyente reconoce el *crédito del impuesto (tax credit)* por el total del importe pagado en el exterior. Y de acuerdo con la segunda, el *crédito del impuesto* solo se reconoce hasta un límite constituido por el tributo que originan las mismas rentas en el Estado de residencia.

El sistema de "crédito del impuesto ordinario", a su turno, puede comprender dos posibles formas: la del "crédito del impuesto ordinario limitado" y la del "crédito del impuesto ordinario proporcional". En la primera de las modalidades, el límite al crédito por impuestos pagados en el exterior opera simplemente en función del impuesto al cual estarían sometidas las rentas correspondientes en el país de residencia, según la concepción inicial del sistema "ordinario". Y en la segunda, el límite sería el resultado de calcular la alícuota que correspondería a la renta percibida en el exterior respecto del total de la renta nacional y foránea percibida por el contribuyente³⁵.

Desde el punto de vista del importe mediato o inmediato por descontar, se alude, en su orden, al *descuento indirecto* y al *descuento directo*.

³⁴ Véase, por ejemplo, a HÉCTOR VILLEGAS, ed. cit., págs. 382 y 383.

³⁵ Véase a TAVEIRA TORRES, *A pluritributação internacional...*, op. cit., págs. 201 a 203. Véase, además, a KEES VAN RAAD, *Introduction to international tax law*, august 2003, págs. 7 a 10, Materials use in the LLM International Tax Programme, University of Leiden; *Materials on international & EC tax law*, vol. I, third edition (Leiden International Tax Center, Leiden, 2003), págs. 39 y ss. Modelo de la OCDE y Comentarios; y BRIAN J. ARNOLD y MICHAEL J. MCINTYRE, *International tax primer*, second edition (the Hague: Kluwer Law International, 2002), págs. 27 y ss.

Corresponde a la primera modalidad el descuento determinado en función del impuesto al cual hayan estado sometidas en el exterior las utilidades originarias de los dividendos en las jurisdicciones estatales en que se generaron; y a la segunda, el descuento correspondiente impuesto al que hayan estado sometidos los dividendos provenientes de esas utilidades. El crédito indirecto, llamado también *crédito por imputación de impuestos subyacentes*, no se concede en Bolivia, Brasil, Ecuador, Perú y Paraguay y en Argentina, Chile y México se concede pero en dos niveles.³⁶ El *descuento directo*, por su parte, se reconoce en América Latina, Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú, Uruguay y Venezuela.³⁷

Finalmente, los convenios internacionales o las normas internas pueden establecer otras limitaciones en función de mecanismos de cedulación o clasificación de los tipos de rentas, si han de ser sometidos a diferentes regímenes.

C) *El descuento por impuestos exonerados (tax sparing)*

Permite que el contribuyente que obtenga renta en el exterior materia de exención en el país fuente, sea favorecido en su país de origen con un descuento equivalente al impuesto no pagado como consecuencia del beneficio fiscal. Por eso se llama "descuento por impuestos exonerados". Vale decir, por los que en principio debería pagar en el país en que obtuvo la renta pero que a la postre no tiene que sufragar por un beneficio tributario establecido en la ley.

Si bien tributa en su país sede sobre la renta obtenida en él y la generada en el exterior, puede restar del impuesto bruto por pagar, a título de descuento, el impuesto del cual ha sido exonerado por exenciones previstas en el país de la fuente de la renta.

³⁶ Cfr. ÁLVARO VILLEGAS ALDAZOSA, *Métodos para evitar la doble imposición en Latinoamérica*, ob cit. En Colombia, el *descuento indirecto* se concede en todos los niveles, según se examina más adelante en este mismo Capítulo de la obra.

³⁷ Cfr. *Ibidem*.

La mayor parte de las críticas al sistema giran en torno a la afirmación del *principio de igualdad* en función del *país de origen de la inversión (país exportador)* y no del país en el cual se realiza el ingreso (*país fuente*). Sobre esa base, se aduce que viola el principio porque deja en situación más favorable a quienes obtienen la renta en el exterior y que, por otra parte, se altera la potestad impositiva del *país exportador* en razón de que la tarifa aplicable resulta ser la del *país fuente (o importador)*. En igual forma, se advierte que el mecanismo facilita la adopción de “mecanismos tributarios” para incentivar la inversión en el país importador en detrimento del exportador, en la misma medida en que aquel puede incrementar las tarifas y posteriormente establecer exenciones para afectar, de esa manera, la incidencia efectiva del impuesto en el país exportador. Y se agrega que, por implicar la garantía definitiva de desgravación de las rentas en el *país exportador*, desestimula la reinversión de utilidades.

Empero, a la objeción relacionada con el *principio de igualdad* cabe responder que el criterio más objetivo y justo de tributación es el del *país fuente* porque el juicio sobre tratamiento igual solo es viable respecto de situaciones idénticas o verdaderamente comparables. Por otra parte, como lo destaca GARCÍA BELSUNCE³⁸, la *despersonalización* del impuesto sobre la renta, de la cual son ejemplos claros la importancia creciente de la *retención en la fuente* y la tributación en función de la *sociedad y no del socio*, unida a los principios rectores de la aplicación de la ley en el espacio, imponen la adopción del criterio de *país fuente* para definir el régimen del impuesto sobre la renta.

A la objeción relacionada con la alteración de la soberanía del *país del inversionista, o país exportador*, es viable responder también con el indudable fundamento de la imposición en función del *país fuente* y advertir que la alternativa contraria, de exención en el país receptor o importador, sí contrariaría la soberanía del país fuente en la misma medida que le impediría ejercer su potestad tributaria sobre los hechos ocurridos en su territorio.

³⁸ Véase a GARCÍA BELSUNCE, *Temas de derecho tributario*, ed. cit., págs. 180 y 181.

Y a las críticas sobre posibles mecanismos de competencia desleal entre Estados para atraer inversiones o al desestímulo de la reinversión de utilidades, es del caso contestar que, en el primer caso, la posibilidad real de manipulación de la inversión con mecanismos tributarios, por el Estado receptor, es incierta y puede ser contrarrestada si el sistema no es indiscriminado y establecido por las legislaciones internas, de manera inconsulta, sino que se establece en virtud de acuerdos bilaterales entre los Estados interesados³⁹; y en el segundo caso, la reinversión o no de utilidades no depende exclusivamente del factor tributario.⁴⁰

Consideraciones como las expuestas han dado lugar a que la doctrina sugiera como sistema ideal el del *tax sparing*, en armonía con el del *tax credit*.

Solo resta por decir que el método del *tax sparing* debe ser diferenciado de otro sistema que también implica que el país exportador conceda al inversionista un descuento o crédito fiscal superior al impuesto que paga en el país receptor de la inversión, como es el del llamado *matching credit*. Mientras el método del *tax sparing* se encamina a respetar en el país de residencia los incentivos tributarios que otorgue el país de la fuente de la renta, el *matching credit* simplemente entraña una renuncia parcial al recaudo por parte del país exportador o de residencia.⁴¹

³⁹ Véase *ibid.*, págs. 182 y 183.

⁴⁰ Son de resaltar, al respecto, los siguientes planteamientos del profesor colombiano PAUL CAHN-SPEYER WELLS: "en la medida en que las cláusulas de *tax sparing* se convengan con el fin específico de estimular la inversión en países en vía de desarrollo, es decir, con fines claramente extra-fiscales, tal como se propone en los comentarios de la OCDE, su incorporación convencional no puede ser tachada de competencia fiscal lesiva ni discriminatoria. No sucede igual cuando el país de residencia otorga a sus contribuyentes un crédito mayor que el impuesto que se paga o exonera en el país de la fuente, caso en el cual el exceso se puede considerar ayuda fiscal prohibida y discriminatoria arbitrariamente en contra de otros Estados ajenos o empresas no amparadas". Cfr. CAHN-SPEYER WELLS, *Derecho crítico: Perspectiva tributaria*, Bogotá. Temis, 2016, pág. 256.

⁴¹ En tal sentido, véase a FERNANDO SERRANO ANTÓN, *Los principios básicos de la fiscalidad internacional...*, óp. cit, págs. 295 y 296. Según lo anota el profesor de Madrid, los países desarrollados han pactado, en varias ocasiones, el *tax sparing* con los países en desarrollo, receptores de inversiones, a cambio de renunciaciones significativas, por parte de los países de la fuente, en el marco de la negociación de los convenios contra la doble imposición. España, por ejemplo, las tiene previstas en los tratados celebrados como Argentina, Filipinas y México. Cfr. SERRANO ANTÓN, ob cit, pág 295. Recuerda al respecto, el

D) *El descuento por inversiones en el exterior*

Mediante este sistema, el *país exportador* concede descuentos tributarios a manera de porcentajes sobre las inversiones que se realicen en el exterior; pero el inversionista queda sometido al impuesto en su país de origen y en el país receptor, de manera que la doble tributación no se descarta únicamente a través de su adopción, sino que es necesaria la concurrencia de otros de los sistemas citados en los apartados anteriores. De hecho, el régimen de descuento por inversiones en el exterior debe ser el fruto de convenios internacionales orientados a estimular el desarrollo económico de los países receptores y a fomentar el ensanche industrial de los capitalistas de los países exportadores.

Y también en este aparte cabe compartir el planteamiento de GARCÍA BELSUNCE para objetar la crítica formulada por el profesor VALDÉS COSTA, según la cual los descuentos por inversiones en el exterior podrían ser lesivos para la soberanía y la potestad tributaria de los países en vía de desarrollo en la misma medida en que, mediante ese mecanismo, los países industrializados fijarían las *políticas de incentivos* que deben ser de competencia de los países receptores. En realidad, como anota el tratadista argentino, tanto los países importadores como los exportadores de la inversión tienen el mismo derecho y, por otra parte, unos y otros, en su unidad contractual, deben

mismo autor, que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en marzo de 1998, se pronunció en contra de las cláusulas *tax sparing* y *matching credit* y propuso fórmulas alternativas. Véase ibidem. Sobre la *cláusula tax sparing* en los convenios celebrados por España es de observar que en un principio era la misma España, como país en desarrollo, la que procuraba ser favorecida con su estipulación; posteriormente, su postura en esa materia pasó a ser la de concedente del beneficio. En tal sentido, véase a JOAN HORTALÀ I VALLVÉ, *Las cláusulas tax sparing y matching credit – Incentivos fiscales a la inversión de países en vías de desarrollo a través de los convenios para evitar la doble imposición internacional*, en Boletín de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, UNED, números 8-9, 1995, págs. 461 a 470. Según lo adopta HORTALÀ, Inspector de Finanzas del Estado, España acordó el *tax sparing* con Argentina, China, Filipinas, India, Marruecos y México. Cr ibidem, pág. 467.

tener la posibilidad de convenir estímulos que redunden en beneficio mutuo⁴².

3. El Derecho Tributario Internacional desde la perspectiva de la imposición indirecta

La imposición indirecta ha adquirido fundamental importancia, especialmente a partir de la segunda mitad del siglo XX. La doctrina y la jurisprudencia, acordes con esa tendencia, abordan con mayor objetividad las verdaderas ventajas y desventajas de los impuestos directos e indirectos con el fin de establecer condiciones reales de justicia en los sistemas tributarios. La evasión fiscal se denuncia como un lastre que desquicia los objetivos de equidad de impuestos teóricamente establecidos sobre la base de la *capacidad contributiva*, como ocurre con el de renta, y conlleva multiplicadores del fraude por ocultamiento de bases imponibles de otros gravámenes resultante de la omisión de ingresos obtenidos. En cambio, se han sugerido y adoptado mecanismos adecuados para asignar progresividad a los impuestos indirectos.

En el orden internacional, a esos objetivos fundamentales orientados por el ideal de justicia se añaden los de procurar un comercio expedito que evite privilegios nacionalistas y haga viable la ampliación de los mercados y, por ende, de las perspectivas de desarrollo de las economías. Con todo, esa tendencia a rebasar el estrecho límite de las fronteras nacionales no ha devenido en la conformación de una gran *comunidad internacional* que abarque a todos los continentes sino de macro mercados supranacionales que participan de un comercio mundial orientado por los *bloques económicos*. En ese orden de ideas, los objetivos integracionistas de zonas de libre comercio, uniones aduaneras, mercados comunes regionales y subregionales, y aun la aspiración a uniones políticas supranacionales, se agregan al objetivo de equidad que subyace tras el apasionante campo de

⁴² GARCÍA BELSUNCE alude al trabajo del profesor VALDÉS COSTA intitulado "Problemas tributarios entre países desarrollados y en vías de desarrollo" y publicado en la obra *Estudios de derecho tributario internacional*. Véase a GARCÍA BELSUNCE, ed. cit., pág. 189.

la tributación para dar lugar a una dinámica mucho más amplia y exigente. He ahí la perspectiva que informa el *derecho tributario internacional* en lo que atañe a la imposición indirecta; la cual, bueno es advertirlo, también incide en la imposición directa, de modo primordial en lo que atañe al régimen de los capitales provenientes de otros países del bloque regional o subregional.

El tratamiento igual de productos nacionales y regionales, la libre circulación de personas en el territorio de la comunidad supranacional y la ausencia de discriminaciones en favor o en contra de capitales provenientes de los países miembro conforman el conjunto de las que podrían llamarse *libertades integracionistas* y a ellas se une la necesidad imperiosa de la armonización de las normativas tributarias de los países miembro de los bloques de integración, de manera que las decisiones de consumo e inversión no se distorsionen como consecuencia de las diferencias de los regímenes nacionales. A continuación se hace breve referencia a los bloques económicos en el contexto del comercio internacional, en primer término, y a los acuerdos de libre comercio, en segundo lugar.

1) El comercio internacional y la economía global. Los bloques

Si bien el comercio entre naciones se remonta a los albores de la historia, su importancia actual, en el contexto de la denominada "economía global", es indiscutible. Sus antecedentes se encuentran en Breton Woods (Estados Unidos), en 1944, cuando los aliados convinieron en la creación de instituciones financieras de alcance supranacional, como el *Fondo Monetario Internacional* o el *Banco Interamericano de Reconstrucción y Fomento*, con el propósito de hacer posible la reconstrucción de posguerra y desarrollar el *Plan Marshall* a través de un orden económico orientado por el *libre comercio*.

Naturalmente, esa nueva orientación de la economía, lo mismo que la crisis de los nacionalismos, dio lugar a la conformación de bloques de comercio por razones políticas, comerciales, económicas en general y geográficas, entre los cuales cabe mencionar: el Comecome, de gran

importancia en época de auge del socialismo soviético, alrededor de la URSS, surgido en 1949; la *Comunidad Económica Europea*, hoy *Unión Europea*, con su antecedente en el Mercado Común Franco Alemán; la *Asociación Latinoamericana de Libre Comercio* (Alalc), en América Latina, de 1960; el *Mercado Común Centroamericano*, de 1960; la *Asociación de Países del Sudeste Asiático* (Asean), de 1967, y el *Pacto Andino*, de 1969. Hoy los tres bloques económicos más importantes son: la *Unión Europea*, conformada por 28 países; el *bloque norteamericano*, integrado por Estados Unidos, Canadá y México y el *bloque del Asia oriental*, excluida la China Popular, con los países dominantes de la *Cuenca del Pacífico*, como son Japón, Corea del Sur, Taiwán, Hong Kong, Indonesia, Malasia y Singapur⁴³.

2) Los acuerdos de libre comercio

JARACH divide los impuestos en *objetivos* y *subjetivos* según el hecho generador asigne especial énfasis o no al sujeto pasivo. Hay gravámenes en los cuales predomina de tal manera la *materia imponible*, que no se hace mención del contribuyente y, con notoria falta de técnica, se alude al bien o materia imponible para indicar que paga determinado tributo⁴⁴.

En este tipo de impuestos, la preocupación del legislador por las condiciones del deudor legal es mínima, si se tiene en cuenta que

⁴³ Véase a FRANCISCO RESTREPO G., "Aspectos macroeconómicos del comercio internacional", en la obra de la Universidad Externado de Colombia intitulada *El derecho de los negocios internacionales*, Santa Fe de Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1991, págs. 10 y 11. Destaca RESTREPO que para América Latina los bloques más importantes son, en su orden: la comunidad europea, con 960 millones de dólares de importaciones; el bloque norteamericano, con 530 millones; y Japón, con 150 millones. Cabe resaltar, en el trabajo de RESTREPO, su cuadro comparativo sobre la evolución del protagonismo de los Estados en forma concomitante con los cambios en las tecnologías imperantes, con base en las obras de SCHUMPETER y KONDRATIEFF. El cuadro describe los ciclos de bonanza-depresión del capitalismo y hace referencia a los ciclos de protagonismo, en su orden, de Inglaterra, Alemania, Estados Unidos y Japón.

⁴⁴ Véase a SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1986, pág. 381. Véase además a DINO JARACH, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996.

simplemente se deja la responsabilidad del cumplimiento de la obligación tributaria a quien realice el acto de que se trate. De ahí que no se requieran elementos tales como la organización empresarial del responsable o su condición de habitualita. La vinculación estrecha del hecho generador a la materia imponible, permite que en la práctica la consideración del deudor legal sea implícita en la mayor parte de los casos. Es lo que ocurre con los *impuestos al comercio internacional*.

El tema del comercio internacional es de especial importancia para el derecho tributario y cuenta con una profunda base económica y política que le da sentido, de manera tal que según las ideologías predominantes varía la estructura de lo que se ha denominado *fiscalidad exterior*.

Diversas razones hacen necesario que los países celebren acuerdos bilaterales o multilaterales para lo relacionado con la imposición al comercio exterior; o que, aun sin mediar acuerdos, los Estados destinatarios de productos provenientes del exterior emitan normas especiales por razón del origen de la mercancía.

Los grandes cambios en las políticas económicas y de comercio exterior, caracterizados por la tendencia a la apertura, han sido concordantes con la proliferación acuerdos de libre comercio o de integración entre los países. Tal es el caso del *Grupo de los tres*, conformado por *Venezuela, México y Colombia*, aunque limitado en los últimos años a México y Colombia por disposición del Gobierno de Venezuela, con un programa gradual de liberación arancelaria que tenga en cuenta, tras su contexto subregional, la idea, por demás ambiciosa, de un *acuerdo de libre comercio hemisférico*. Es natural, que las ventajas de México, materializadas en su amplia experiencia y logradas a través del *Tratado de Libre Comercio (North America Free Trade Agreement, Nafta)* con Canadá y Estados Unidos, fueran apreciadas con cierto recelo, en su momento, por los industriales venezolanos y colombianos⁴⁵. Hoy, un Acuerdo respecto del cual se vislumbra un gran futuro es el de la Alianza del Pacífico, suscrita por Chile,

⁴⁵ Con todo, en los días en que culminaba la edición de este volumen, estaba por suscribirse el Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos y Colombia en un contexto de intereses, discusiones y críticas promovidas por diversos sectores de Colombia.

México, Perú y Colombia el 6 de junio de 2012, aprobado por el Congreso de nuestro país mediante la ley 1721 de 2014 y avalado constitucionalmente por la Corte mediante la sentencia número C – 165 de 2015.

De cualquier manera, lo que resulta cuestionable es que se acuda a acuerdos con terceros países o con otros bloques económicos en forma aislada y no desde el entorno comunitario andino. Esta práctica, infortunadamente se ha convertido en usual en los países andinos y se percibe, sin duda, en los numerosos *acuerdos de libre comercio* que ha celebrado Colombia en la última década. Todo ello en contraste con lo que ocurre con la Unión Europea, en el marco de la cual los *acuerdos* sobre la materia de celebran entre la Unión y el país o bloque de que se trate.

De otra parte, la propia proliferación de acuerdos regionales, subregionales y bilaterales de libre comercio ha sido cuestionada por un relevante sector de la doctrina porque, a su juicio, lesionan gravemente los objetivos de libertad de comercio, no discriminación e igualdad de trato y estimulan una suerte de polarización en torno a las grandes potencias interesadas en lograr, por esa vía, lo que no les es posible desde la perspectiva de la Organización Mundial del Comercio.⁴⁶

En lo que toca con los niveles de su *imposición externa*, Colombia registra un arancel promedio del 12,5% por ciento, después de haber tenido un arancel, en junio de 1991, del 38.6 por ciento y su tendencia a la apertura y a la modernización ha sido concomitante con numerosos cambios que evidencian esa orientación en el orden jurídico: el desmonte de los subsidios a los exportadores y la reducción del CERT a los niveles necesarios para compensar exclusivamente los impuestos indirectos sufragados por el exportador; la ampliación de la cobertura del régimen de zonas francas; la simplificación de las reglas sobre la inversión extranjera; la reforma laboral y, entre otras muchas medidas, la reforma cambiaria.

⁴⁶ Sobre el particular se recomienda al lector la obra del profesor colombiano GABRIEL IBARRA PARDO intitulada, *Las grandes controversias del multilateralismo – Crisis del principio de la Nación más favorecida, distorsiones de la competencia y temas ambientales*, Bogotá, Editorial Legis y Universidad Javeriana, 2018.

Empero, los esfuerzos integracionistas, se enfrentan a obstáculos que en ocasiones parecen insalvables a los cuales deben imponerse actitudes abiertas a pensar mucho más allá de las fronteras, en relación con aspectos macro y microeconómicos de indudable interés: la diferencia en los tipos de cambio y las tasas de devaluación de las monedas nacionales; los distintos índices de inflación; las dificultades de transporte y, de modo primordial, las diferencias en el tratamiento del impuesto sobre las ventas y los efectos perniciosos de la llamada "perforación del arancel" a través de acuerdos de libre comercio o preferencias arancelarias de uno de los países integrados al convenio con terceros países. Estas, entre otras, son barreras que los países deben tratar de superar.

En lo que toca con el impuesto sobre las ventas, los problemas se presentan en dos aspectos: En primer lugar, por la incidencia en la demanda de bienes y servicios en las zonas de frontera si existe libre circulación de los mismos para nacionales de los países fronterizos, caso en el cual, como es obvio, la demanda se orientará a preferir los bienes adquiridos en el país en el cual no están gravados. En segundo lugar, porque si un bien está excluido del Iva en el país importador no hay lugar al impuesto en el evento de la importación. Mas esa posición aparentemente neutra si se compara el régimen del producto importado con el fabricado en Colombia no lo es en realidad en razón del sistema de exoneración vigente en Colombia. En efecto, dado que nuestro régimen optó por el sistema de *exclusión* y no de *exención*, o *zero rated*, el productor a quien se trasladen impuestos con motivo de la adquisición de materias primas o insumos gravados no puede pedir la devolución y, por la misma razón, no tiene otra alternativa que agregar los gravámenes repercutidos al costo de lo que produce. Así las cosas, si en el país de origen de la misma clase de bienes sí se reconoce la devolución por razón de la exportación, como es lo usual, resulta claro que los productos provenientes del exterior quedan en situación de privilegio ante los nacionales.

Ese tipo de inconvenientes debe ser examinado con especial detalle por la comunidad internacional para la celebración de acuerdos, porque no se

trata simplemente de establecer compromisos y directrices orientados a la libertad de comercio, sino que, de modo primordial, es indispensable procurar su armonía con los objetivos de la Organización Mundial del Comercio y reparar en que el orden jurídico interno debe ser acorde con los objetivos de la integración.

A todo lo cual cabe agregar otros inconvenientes que afectan de modo manifiesto la neutralidad del comercio internacional, como los siguientes: la diversidad de reglas nacionales sobre la territorialidad de los servicios; el sensible atraso de numerosas legislaciones al no establecer el régimen de exportación e importación de servicios, a pesar de los ambiciosos alcances que en ese sector han tenido los acuerdos finales de la Ronda Uruguay del GATT, incluida la creación de la Organización Mundial del Comercio (OMC), y acuerdos subregionales de la importancia del G3; las deficiencias y abusos de las administraciones tributarias en la devolución de impuestos repercutidos a los exportadores. En definitiva, puede decirse que los convenios internacionales sobre comercio exterior han ignorado la notoria incidencia del Iva en los negocios internacionales relacionados con los bienes y servicios, y que esa misma omisión concurre con regímenes nacionales que denotan una inexplicable concepción localista que contraría con los rumbos actuales del comercio. En las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Cartagena (Colombia), celebradas en octubre de 1995, ese fue uno de los más importantes temas de reflexión⁴⁷.

En todo caso, cabe destacar la creciente preocupación de los países por definir convenios que permitan, en el mayor grado posible, la más expedita circulación internacional de los bienes y servicios. Es de recordar, al respecto, el interés de la doctrina y los acuerdos de BRETON WOODS por la conformación internacional de un *sistema de cambio* que fije normas claras para establecer paridades relativas entre las distintas monedas del mundo.

⁴⁷ El autor de este escrito elaboró la relatoría general del tema del IVA en los negocios internacionales. En el trabajo se hizo especial énfasis en los problemas anotados y en las posibles soluciones, siempre con el apoyo de las ponencias nacionales. Véanse al respecto las memorias de los Institutos Latinoamericano y Colombiano de Derecho Tributario, Santa Fe de Bogotá, 1995, col. I, págs. 435 a 595.

Del propio modo, son de especial importancia las tendencias a unidades monetarias y la creación de *monedas de cuenta*, de las cuales estas últimas no son propiamente monedas sino unidades de valor y aquellas se traducen en convenios sobre paridades fijas. Ejemplos concretos de monedas a cuenta son el *ECU (Unidad de Cuenta Europea)* y los *Derechos Especiales de Giro (SDR)* del Fondo Monetario internacional⁴⁸. Y de unidad monetaria lo es el "euro", de la Unión Europea.

En el siguiente cuadro se relacionan los tratados suscritos por Colombia para la el *libre comercio* y la *protección de inversiones*:

⁴⁸ Véase a JAMES OTIS RODNER, *Elementos de finanzas internacionales*, Caracas, Sucre, 1988, págs. 177 a 199.

CUADRO II

Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones (APPRI) y Tratados de Libre Comercio (TLC) celebrados por Colombia⁴⁹

TRATADOS SOBRE PROTECCIÓN DE INVERSIONES							
Nombre Tratado	Fecha firma	Estados parte: República de Colombia y	Vigente	Ley Aprobatoria	Sentencia de Constitucionalidad	Decreto de Promulgación	Fecha entrada en vigor
ACUERDO BILATERAL SOBRE LA PROMOCION Y PROTECCION DE INVERSIONES ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL GOBIERNO DE LOS EMIRATOS ARABES UNIDOS	11/12/2017	EMIRATOS ARABES UNIDOS -	No	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE
ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE SINGAPUR Y EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA SOBRE PROMOCION Y PROTECCION DE INVERSIONES	16/07/2013	SINGAPUR -	No	PROYECTO DE LEY # 93 RADICADO ANTE EL CONGRESO 18/09/2013	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE
ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA FRANCESA SOBRE EL FOMENTO Y PROTECCION RECÍPROCOS DE INVERSIONES	07/10/2014	FRANCIA -	No	1840/2017	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE
ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE TURQUIA SOBRE PROMOCION Y PROTECCION RECÍPROCA DE INVERSIONES	28/07/2014	TURQUIA -	No	N/A	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE
ACUERDO DE COOPERACION Y DE FACILITACION DE INVERSIONES ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA REPUBLICA FEDERATIVA DEL BRASIL	10/09/2015	BRASIL -	No	N/A	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE
TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL ESTADO DE ISRAEL (CAPÍTULO 10)	30/09/2013	ISRAEL -	No	1841/2017	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE
TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA REPUBLICA DE PANAMA (CAPÍTULO 14)	20/09/2013	PANAMA -	No	N/A	PENDIENTE	PENDIENTE	PENDIENTE
TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA REPUBLICA DE COSTA RICA (CAPÍTULO 12)	22/05/2013	COSTA RICA -	Sí	1763/2015	C-157/2016	1623/2017	08/01/2016
ACUERDO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA REPUBLICA DE COREA (CAPÍTULO OCTAVO)	21/02/2013	REPUBLICA DE COREA -	Sí	1747/2014	C-184	1621/2017	15/07/16
ACUERDO COMERCIAL ENTRE COLOMBIA Y EL PERU, POR UNA PARTE, Y LA UNION EUROPEA Y SUS ESTADOS MIEMBROS POR OTRA.	26/06/2012	UNIÓN EUROPEA -	Sí	1669/2013	C-335/2014	1513/2013	08/01/2013
ACUERDO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y JAPON PARA LA LIBERALIZACION PROMOCION Y PROTECCION DE INVERSIONES	09/12/2011	JAPON -	Sí	1720/2014	C-286/2015	S/I	11/09/2015
PROTOCOLO MODIFICATORIO AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA REPUBLICA DE VENEZUELA (CAPÍTULO XVII)	13/06/1994 y 11/6/2010	MEXICO -	Sí	172/1994 y 1457/2011	C-178/1995 y C-051/2012	2900/1994 y 2901/1994; 2676/2011 y 2677/2011	01/01/1995
ACUERDO BILATERAL PARA LA PROMOCION Y PROTECCION DE INVERSIONES ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL GOBIERNO DEL REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE	17/03/2010	REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE -	Sí	1464/2012	C-169/2012	1217/2015	10/10/2014
ACUERDO PARA LA PROMOCION Y PROTECCION DE INVERSIONES ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA REPUBLICA DE INDIA	11/10/2009	INDIA -	Sí	1449/2011	C-123/2014	1437/2012	07/02/2012
ACUERDO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LOS ESTADOS AELC (CAPÍTULO 5)	25/11/2008	ACUERDO EUROPEO DE LIBRE COMERCIO -AELC-	Sí	1372/2010	C-941/2010	1440/2012	07/01/2012
ACUERDO BILATERAL PARA LA PROMOCION Y PROTECCION DE INVERSIONES ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA POPULAR DE CHINA	22/11/2008	CHINA REPUBLICA POPULAR -	Sí	1462/2011	C-199/2012	1436/2012	0207/12
ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DEL PERU SOBRE PROMOCION Y PROTECCION RECÍPROCA DE INVERSIONES	12/11/2007	PERU -	Sí	1342/2009	C-377/2010	S/I	30/12/2010
ACUERDO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA REPUBLICA DE CHILE - NOVENO PROTOCOLO ADICIONAL AL ACUERDO DE COMPLEMENTACION ECONOMICA PARA EL ESTABLECIMIENTO DE UN ESPACIO ECONOMICO AMPLIADO ENTRE COLOMBIA Y CHILE (ACE 24) DEL 6 DE DICIEMBRE DE 1993 (CAPÍTULO 9)	27/11/2006	CHILE -	Sí	1189/2008	C-031/2009	2142/2009	05/08/2009
ACUERDO DE PROMOCION COMERCIAL -TLC- ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA Y SU PROTOCOLO (CAPÍTULO 10)	22/11/2006	ESTADOS UNIDOS DE AMERICA -	Sí	1143/2007 y 1166/2007	C-750/2008 y C-751/2008	993/2012	15/05/12
CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA CONFEDERACION SUIZA SOBRE LA PROMOCION Y LA PROTECCION RECÍPROCA DE INVERSIONES Y SU PROTOCOLO	17/05/2006	SUIZA -	Sí	1198/2008	C-150/2009	4309/2009	10/06/2009
ACUERDO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y EL REINO DE ESPAÑA PARA LA PROMOCION Y PROTECCION RECÍPROCA DE INVERSIONES	31/03/2005	ESPAÑA -	Sí	1069/2006	C-309/2007	383/2008	22/09/07
TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LAS REPUBLICAS DE EL SALVADOR, GUATEMALA Y HONDURAS (CAPÍTULO 12)	08/09/2007	SALVADOR, GUATEMALA Y HONDURAS -	Sí	1241/2008	C-446/2009	589/2010	Guatemala - Noviembre de 2009; El Salvador - Febrero de 2010; Honduras - Marzo de 2010
MERCOSUR	18/10/2004	ARGENTINA, BRASIL, URUGUAY Y PARAGUAY -	Sí	1000/2005	C-864/2005	141/2005	Argentina, Brasil y Uruguay - Febrero 2005; Paraguay - Abril 2005
COMUNIDAD ANDINA (CAN)	26/05/1969	BOLIVIA, ECUADOR Y PERU -	Sí	323/1996	C-231/1997	N/A	16/10/1969
ALIANZA DEL PACÍFICO	06/06/2012	CHILE, MÉXICO Y PERU -	Sí	1721/2014	C-165/2015	326/2016 y 1625/2017	20/07/2015

© Copyright Seast – Tutti i diritti riservati

⁴⁹ Cuadro tomado del *Régimen Tributario Nacional 2018*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario - Instituto Colombiano de Derecho Aduanero, Bogotá, 2018 , págs. 1374 a 1376. Elaboración básica de MATEO VARGAS PINZÓN y actualización de PAOLA ANDREA MESA GALINDO.