

**DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL  
ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS CON ESPAÑA, CHILE Y LA DECISIÓN 578  
DE LA CAN**

JULIAN FERNANDO ARANGO ATEHORTUA - 8.358.925  
JULIAN ALBERTO CASTRILLON MONTOYA - 71.261.217

UNIVERSIDAD DE MEDELLIN  
ESPECIALIZACIÓN EN POLÍTICAS Y LEGISLACIÓN TRIBUTARIA  
COHORTE 34  
MEDELLIN  
2012

**DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL  
ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS CON ESPAÑA, CHILE Y LA DECISIÓN 578  
DE LA CAN**

JULIAN FERNANDO ARANGO ATEHORTUA  
CC: 8.358.925  
JULIAN ALBERTO CASTRILLON MONTOYA  
CC: 71.261.217

Trabajo de grado presentado para optar al título de Especialistas en Políticas y  
Legislación Tributaria

Comisión Asesora

Asesor Temático  
RAÚL DARIO URIBE  
Especialista en Gestión Tributaria y Administración Financiera

Asesor Metodológico  
HAROLD LONDOÑO ARREDONDO  
Sociólogo  
Máster en Investigación

UNIVERSIDAD DE MEDELLIN  
ESPECIALIZACIÓN EN POLÍTICAS Y LEGISLACIÓN TRIBUTARIA  
COHORTE 34  
MEDELLIN  
2012

## CONTENIDO

	Pág.
JUSTIFICACION	
1. OBJETIVOS	13
1.1. OBJETIVO GENERAL	13
1.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	13
2. DELIMITACIONES	15
3. VIABILIDAD	15
4. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN	15
5. MARCO TEÓRICO	16
5.1. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	16
5.2. ORIGEN DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	17
5.2.1. Conflictos o Tensiones de Origen	18
5.2.2. Barreras de la Doble Tributación Internacional	20
5.2.3. Criterios de sujeción y los sistemas tributarios	20
5.2.4. Sistemas tributarios	21
5.3. LAS ORGANIZACIONES Y LOS MODELOS PARA EVITAR EL FENÓMENO	22
5.3.1. Contexto Histórico	22
5.3.2. Las Organizaciones Internacionales	23
5.4. MEDIDAS Y MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	27
5.4.1. Medidas	27

	Pág.
5.4.2. Métodos	27
5.5. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	29
5.5.1. Definición de convenio CDI	29
5.5.2. Marco de los tratados	29
5.5.3. Los impuestos comprendidos	30
5.5.4. La estructura normativa de los convenios	31
5.5.5. Reparto de competencias fiscales	32
6. TIPO DE INVESTIGACIÓN	35
7. HIPOTESIS	35
8. ANÁLISIS DE LAS RENTAS	36
8.1. RENTAS INMOBILIARIAS	36
8.2. BENEFICIOS EMPRESARIALES	42
8.3. GANANCIAS DE CAPITAL	44
8.4. DIVIDENDOS	46
8.5. INTERESES	52
8.6. REGALÍAS	53
9. CONCLUSIONES	56
BIBLIOGRAFÍA	

## LISTA DE CUADROS

	Pág.
Cuadro 1. Rentas Inmobiliarias Método de la Exención	37
Cuadro 2. Rentas de Países CAN consideradas como INCRNGO	38
Cuadro 3. Rentas Inmobiliarias Método del Tax Credit con mayor renta presuntiva	38
Cuadro 4. Rentas Inmobiliarias Método del Tax Credit en Convenios OCDE	39
Cuadro 5. Rentas Inmobiliarias Doble Tributación Jurídica en Convenios OCDE	41
Cuadro 6. Rentas sobre Beneficios Empresariales método del Tax Credit	44
Cuadro 7. Rentas Ganancias de Capital Método de la Exención	46
Cuadro 8. Liquidación de dividendos recibidos de un país CAN para residentes y no residentes	47
Cuadro 9. Tratamiento fiscal dividendos en Decisión CAN y Convenios OCDE	49
Cuadro 10. Depuración de la Renta por Dividendos Recibidos	50
Cuadro 11. Conclusiones tratamiento Dividendos Decisión CAN y Convenios España y Chile	51
Cuadro 12. Límites para gravar intereses en Convenios España y Chile	52
Cuadro 13. Conclusiones tratamiento Regalías en Decisión CAN y Convenios España y Chile	54
Cuadro 14. Ejemplo Regalías Decisión CAN y Convenio Chile	55

## LISTA DE FIGURAS

	Pág.
Figura1. Carga Tributaria CDI y CAN	40
Figura 2. Dividendos País CAN	47
Figura 3. Límites para gravar dividendos en Convenios España y Chile	48
Figura 4. Ejemplo dividendos recibidos de España y Chile	48
Figura 5. Ejemplo dividendos gravados en España y Chile	49
Figura 6. Cálculo descuento tributario por dividendos	50

## LISTA DE TABLAS

	Pág.
Tabla 1. Criterios para identificar la Doble Tributación Internacional	15
Tabla 2. Resumen de los pasos para el trámite de un Tratado en Colombia	28
Tabla 3. Pautas para distribuir competencias para gravar rentas según MOCDE.	31
Tabla 4. Definición de Variables	35
Tabla 5. Rentas sujeto de análisis	36

## JUSTIFICACION

En la economía mundial las transacciones trasfronterizas vienen creciendo a un ritmo cada vez más acelerado, en los últimos 10 años, Colombia no ha sido ajena a esta proliferación y ha incrementado sus esfuerzos en materia de inversión extranjera bajo las figuras de seguridad democrática, tratados de libre comercio de bienes y servicios, estabilidad jurídica, plena competencia, convenios para evitar la doble imposición internacional, ente otros. Sin perjuicio de las condiciones de mercado a las cuales están sometidos sus nacionales.

En el marco de la atracción de inversión extranjera y del crecimiento de las exportaciones e inversiones de capital hacia mercados cada vez más avanzados y provistas las particularidades que serán evaluadas en el momento de realizar una inversión, como su tasa de retorno, la carga tributaria, el desarrollo del país y sus principales prácticas empresariales, entre otros, se ha evidenciado la necesidad de homologar, armonizar, adoptar o negociar prácticas económico-administrativas y de derecho para garantizar la uniformidad de la información que servirá al inversionista para tomar sus decisiones de inversión.

Como respuesta a las características evaluadas por los inversionistas, en el ámbito internacional se han desarrollado normas, convenios y tratados tendientes a garantizar prácticas homogéneas de mayor calidad y transparencia, algunos ejemplos son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el ámbito Contable-Financiero también conocidas por sus siglas en inglés como (IFRS), los Tratados de Libre Comercio (TLC) aplicables en el ámbito comercial y los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (CDI), aplicables al derecho tributario.

Cada país busca el fortalecimiento y desarrollo de su región enfocado en áreas de trabajo, como el medio ambiente, la economía, el comercio, la gestión institucional, la política y las relaciones externas, es así como nace la Comunidad Andina de Naciones CAN, formada actualmente por cuatro países: Bolivia, Colombia, Perú y Ecuador y Organizaciones como la OCDE - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, integrada por 34 países alrededor del mundo.

Es indudable la importancia que tienen los convenios (CDI) en el derecho tributario colombiano, los cuales contienen en particular medidas para evitar los supuestos



de doble imposición y evasión fiscal internacional. Estos supuestos tienen su origen en conflictos de poder tributario, ya que en el entorno internacional hay por lo menos dos países interesados en gravar las rentas; el país de la fuente y el país de la residencia, permitiendo esto obstaculizar la actividad internacional basados en un motivo netamente tributario.

El propósito de este estudio es aportar a la profesión mayor conocimiento sobre los convenios para evitar la doble imposición y a los empresarios (persona física o jurídica) aportar herramientas que les permita incluir en su planeación todas aquellas acciones, que reflejen como resultado final una carga tributaria justa, que resulte atractiva tanto para los extranjeros como para los nacionales.

## **TÍTULO**

DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS CON ESPAÑA, CHILE Y LA DECISIÓN 578 DE LA CAN

## **AUTORES**

JULIÁN FERNANDO ARANGO ATEHORTUA - 8.358.925

JULIÁN ALBERTO CASTRILLÓN MONTOYA - 71.261.217

## **TÍTULO QUE SE OTORGA**

Especialistas en Políticas y Legislación Tributaria

## **ASESORES**

### **Asesor Temático**

RAÚL DARIO URIBE

Especialista en Gestión Tributaria y Administración Financiera

### **Asesor Metodológico**

HAROLD LONDOÑO ARREDONDO

Sociólogo

Máster en Investigación

UNIVERSIDAD DE MEDELLÍN

ESPECIALIZACIÓN EN POLÍTICAS Y LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

COHORTE 34

MEDELLÍN

2012

## RESUMEN

La doble tributación en el contexto internacional, hace parte de las barreras que tienen los países para la incursión en los mercados externos y su desarrollo en el comercio exterior.

Los tratados para evitar la doble tributación internacional se convierten en una de las herramientas más relevante de política internacional para atraer inversión extranjera y promover a los nacionales en su participación en los mercados mundiales.

Colombia no le ha restado importancia a la apertura económica, y como jugador internacional conoce las ventajas e importancia de negociar este tipo de tratados, pero para garantizar el éxito de esta decisión, el Gobierno tiene el deber de definir claramente la política tributaria internacional del país y de realizar un adecuado estudio, evaluación y seguimiento de cada tratado, pues, producto de la negociación de los tratados el recaudo tributario puede verse afectado.

**Palabras clave:** Convenios, Decisión 578, Doble imposición internacional, Residencia, Fuente, normas comunitarias, tipos de renta, Inversión extranjera, Cooperación mutua, Precios de Transferencia, Modelo OCDE, Modelo ONU, Modelo CAN

## ABSTRACT

Double taxation in the international context, is part of the barriers for countries to foray into foreign markets and foreign trade development.

Treaties to avoid double international taxation become one of the most important tools of foreign policy to attract foreign investment and promote the national participation in world markets.

Colombia has not diminished the importance of economic openness and international player known as the advantages and importance of negotiating such agreements, but to ensure the success of this decision, the Government has a duty to clearly define the country's international tax policy and adequate study, evaluation and monitoring of each treaty, therefore the product of negotiation of treaties tax collections may be affected.

**Keywords:** Agreements, Decision 578, international double taxation, residence, community norms, types of income, foreign investment, mutual cooperation, Transfer Pricing, OECD Model, Model UN, Model CAN.

## **1. OBJETIVOS**

### **1.1. Objetivo General**

Conocer los supuestos de doble imposición internacional y analizar a partir de los convenios y normas cómo se puede evitar este fenómeno, midiendo sus efectos tributarios en la economía colombiana.

### **1.2. Objetivos Específicos**

- Describir el fenómeno de la doble imposición internacional.
- Identificar las estructuras de los convenios para evitar la doble tributación internacional. (CAN, ONU, OCDE)
- Ilustrar los propósitos por los cuales se establecen estos convenios.
- Revisar normas en el derecho interno que eviten la doble imposición.
- Analizar el contenido de la decisión CAN 578 de 2004.
- Analizar el contenido de los convenios con España y Chile.
- Facilitar la planeación tributaria a través de la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición.

## 2. DELIMITACIONES

- **Teórico:** La doble tributación internacional, los convenios y normas para evitarla.
- **Temporal:** los últimos 10 años (2002-2012).
- **Espaciales:** El ámbito internacional, la región andina.
- **Poblacional:** OCDE, ONU, CAN.
- **Contexto:** socio-económico Internacional

### **3. VIABILIDAD**

Este proyecto es viable en la medida que no requiere gran capital financiero y se puede estimar un tiempo de 7 meses para su realización, cuenta con el recurso humano y materiales necesarios de fácil alcance para el desarrollo del mismo y servirá de fuente de apoyo o consulta a los interesados, promoviendo la difusión y discusión alrededor de este tema tan importante para el Estado, la sociedad y la comunidad internacional.

#### 4. PREGUNTAS DE INVESTIGACION

- ¿Qué es la doble tributación?
- ¿Cuál es la causa del fenómeno de doble imposición internacional?
- ¿Cuáles son los problemas u obstáculos que les pone este fenómeno a los países?
- ¿Cómo se puede evitar este fenómeno?
- ¿Qué medidas tienen los países para evitar la doble imposición?
- ¿Cuándo surgieron los modelos para evitar la doble imposición?
- ¿Por qué existen varios modelos?
- ¿Cuáles son los impuestos, gravámenes, tasas y contribuciones que se incluyen en estos convenios?
- ¿Cuál es la vigencia de los convenios para evitar la doble imposición?
- ¿Cómo actúa el derecho tributario interno frente a los CDI?
- ¿Qué modelo tiene mayor aceptación a nivel mundial?
- ¿Qué modelo sería más efectivo para un país en desarrollo como Colombia?
- ¿Se logra disminuir la evasión y la elusión de impuestos con este tipo de convenios?
- ¿Existe el conocimiento suficiente a nivel nacional de los convenios para evitar la doble tributación?



## 5. MARCO TEORICO

### 5.1. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

La doble tributación internacional es el fenómeno en virtud del cual dos o más estados de manera soberana someten a los contribuyentes a cargas tributarias sobre un mismo hecho imponible.

Por su parte CUBIDES PINTO<sup>1</sup> la clasifica en dos conceptos: La doble tributación jurídica, consiste en que el mismo hecho gravado se sujeta a impuestos similares en dos o más estados durante el mismo periodo gravable y la doble tributación económica, consiste en que la misma dimensión económica es gravada dos o más veces con el mismo impuesto, como ocurre en el caso de las utilidades que son gravadas en cabeza de la sociedad y posteriormente los dividendos son gravados en cabeza del socio o accionista.

Se trata de un fenómeno por el cual la misma situación jurídica queda sobreexpuesta a la carga tributaria, pues queda bajo la potestad tributaria de dos o más estados. La doble tributación no quiere decir que se causa y paga el doble de impuesto, sino que se causa y paga un monto superior al que se habría pagado en cada país de haber estado sujeto a imposición en solo uno de ellos.

La OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico)<sup>2</sup>, define lo siguiente: La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.

Según VASCO MARTINEZ<sup>3</sup> existe un consenso de 5 criterios que permiten precisar la presencia de la doble tributación internacional:

1. CUBIDES PINTO, Benjamín. Normas y Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional en el Impuesto de Renta y en el Impuesto al Patrimonio en Colombia. 1ª Edición, año 2010 Editorial CETA-Medellín.
2. MOCDE. Cometarios al Modelo de Convenios. Versión 1995.
3. VASCO MARTINEZ, Rubén. Elementos Básicos del Derecho Tributario Internacional. Año 2012 Editorial CIJUF-Medellín.

Tabla1. Criterios Para Identificar la Doble Tributación Internacional

CRITERIOS PARA IDENTIFICAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL	DOBLE TRIBUTACION JURIDICA	DOBLE TRIBUTACION ECONOMICA
1. DOS O MAS SOBERANIAS FISCALES	SI	SI
2. UN MISMO HECHO ECONOMICO	SI	SI
3. IMPUESTO DE NATURALEZA IDENTICA O SIMILAR	SI	SI
4. UN MISMO PERIODO FISCAL	SI	SI
5. SUJETO PASIVO DEL TRIBUTOS	EL MISMO	DIFERENTE

**Fuente:** VASCO MARTINEZ, Rubén. Elementos Básicos del Derecho Tributario Internacional

## 5.2. ORIGEN DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

La doble tributación internacional tiene sus principios en conflictos de poder tributario, ya que dos o más estados en ejercicio de su soberanía contemplan gravar la misma situación jurídica o económica generando una sobrecarga tributaria para los contribuyentes.

Cuando hablamos de actividades domésticas, todo ocurre dentro de un sólo país, así que el contribuyente sólo tiene que preocuparse de una sola autoridad tributaria (en el caso colombiano la DIAN), pero cuando se trata de actividad internacional, hay por lo menos dos países interesados en ejercer el poder tributario: el país de la fuente y el país de la residencia.

En la situación típica queda claro el país de la fuente y el país de la residencia, pero puede haber un conflicto en el momento de determinar qué parte del impuesto a la renta corresponde a cada uno. Menos frecuente, pero más problemático, es cuando hay conflictos de fuente o de residencia. En todos estos casos, las diferencias entre las normas internas de los países pueden dejar al contribuyente en una situación de doble imposición internacional.

Para VASCO MARTINEZ<sup>4</sup> la causa es la siguiente: Su origen corresponde a la superposición o imbricación de soberanías fiscales, sobre unas mismas rentas, por razón del conflicto resultante de utilizar diferentes criterios de sujeción en los sistemas tributarios de distintos estados.

4. VASCO MARTINEZ, Rubén. Elementos Básicos del Derecho Tributario Internacional. Año 2012 Editorial CIJUF-Medellín.

Por su parte CUBIDES PINTO<sup>5</sup> tiene la siguiente apreciación: Los estados ejercen su potestad tributaria aplicando el estatuto personal o el estatuto real. La doble tributación jurídica en el ámbito internacional se origina por la tensión entre la tributación con base en el estatuto personal, por parte de un estado y la tributación con base en el estatuto real por parte de otro estado. Es decir, que cuando un contribuyente colombiano, por ejemplo, obtiene en el exterior una renta sujeta a tributación en Colombia por aplicación del estatuto personal, pero que también fue gravada por aplicación del estatuto real en el estado que se obtuvo, se ha presentado el fenómeno de la doble tributación internacional.

Como se señaló anteriormente, los estados de manera soberana ejercen el poder tributario para la implementación de un sistema tributario adecuado para el país, ya sea un sistema basado en la Fuente, en la Renta Mundial o un sistema Mixto. Esta definición del sistema lleva a la proliferación de los conflictos, por las diferencias de criterios en cada jurisdicción y estas diferencias dan origen al fenómeno de la doble tributación internacional.

### **5.2.1. Conflictos o Tensiones de Origen**

**5.2.1.1. Conflicto entre Estados con sistema de Renta Mundial (Residencia/Residencia):** Los países con criterio de residencia someten a sus contribuyentes al pago de impuesto por su renta global, es decir, tributan por sus rentas de fuente nacional y de fuente extranjera, por el solo hecho de ser residente o tener domicilio fiscal en el país. Estamos frente al clásico conflicto que activa la doble tributación internacional, ya que cada país de acuerdo con sus leyes define, lo que se entenderá por residencia para efectos fiscales y, de manera simultánea sujetan bajo el criterio de la residencia fiscal al mismo contribuyente.

En los dos estados el contribuyente está sometido a la doble tributación internacional, miremos los siguientes ejemplos:

Un colombiano obtuvo la residencia en España y conserva su familia y el asiento principal de sus negocios en Colombia, de acuerdo al artículo 10 del Estatuto Tributario Colombiano, se considera residente la persona natural nacional que

---

5. CUBIDES PINTO, Benjamín. Normas y Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional en el Impuesto de Renta y en el Impuesto al Patrimonio en Colombia. 1ª Edición, año 2010 Editorial CETA-Medellín.

conserva su familia y el asiento principal de sus negocios en el país, aun cuando permanezca en el exterior. En este sentido la persona natural tiene una doble residencia (Colombia-España) por lo tanto sus rentas serán gravadas en ambos estados.

Una Empresa constituida bajo las leyes en Colombia, es controlada y dirigida desde Holanda, de acuerdo al artículo 21 del Estatuto Tributario Colombiano, se consideran extranjeras las sociedades u otras entidades constituidas de acuerdo con leyes extranjeras y cuyo domicilio principal esté en el exterior, por lo anterior esta empresa se considera una sociedad nacional sometida a denunciar sus rentas de fuente nacional y de fuente extranjera, para Holanda en su criterio de residencia está incluido el lugar de dirección o gerencia. En este sentido la empresa tiene una doble residencia (Colombia-Holanda) ya que un país puede fijar la residencia de acuerdo a: las leyes de constitución, el domicilio principal, según el lugar de dirección o gerencia, entre otros.

**5.2.1.2. Conflicto entre Estados con Sistema de Renta Mundial y Sistema de la Fuente (Residencia/Territorial):** Para este caso el estado con sistema de Renta Mundial sujeta al contribuyente al pago de impuesto por su renta global, así las cosas solamente se configura la doble tributación internacional para este estado (estado de residencia), ya que el estado con sistema de la fuente solamente presta atención al criterio de territorialidad. Veamos un ejemplo con la siguiente condición: (Colombia con sistema de Renta Mundial vs Costa Rica con sistema de la Fuente)

La empresa colombiana presta sus servicios de consultoría en el exterior a una empresa en Costa Rica, en Colombia pagaría impuestos bajo el criterio de residencia y en Costa Rica también pagaría impuestos, pero bajo el criterio de territorialidad o estado de la fuente, ya que el servicio se prestó en territorio costarricense. Aquí se configura doble tributación internacional para la empresa colombiana. Caso contrario, la empresa costarricense presta sus servicios de consultoría en el exterior a una empresa en Colombia, en Costa Rica No pagaría impuestos bajo el criterio de territorialidad ya que el servicio se prestó fuera del país, pero en Colombia pagara impuesto por tratarse de una renta de fuente nacional en Colombia. Aquí no se configura doble tributación internacional, pues el pago del tributo solo se generó en uno de los estados.

**5.2.1.3. Conflicto entre Estados con Sistema de la Fuente (Territorial/Territorial):** Las transacciones económicas entre dos estados con criterio de territorialidad No disponen el fenómeno de la doble tributación internacional, ya que, cada estado delimita su territorio para el hecho imponible, sin embargo, al profundizar un poco dentro del ordenamiento jurídico de los estados, pueden existir diversas normas e interpretaciones para determinar lo que se entiende como rentas de fuente nacional o territoriales y rentas externas o de fuera del país y cuando cada estado considera que las rentas les pertenecen a su territorio se configura la doble tributación internacional.

## **5.2.2. Barreras de la Doble Tributación Internacional**

La doble tributación internacional se convierte en un obstáculo para la inversión extranjera y el desarrollo internacional de los países, pues es apenas obvio que los empresarios, no quisieran ver afectadas sus inversiones por cargas tributarias excesivas al aventurarse en negociaciones internacionales, llevando esta situación al desestimulo de países altamente exportadores de tecnología e inversiones de capital y generando temores e incertidumbre para los países que pretenden sacar sus bienes y/o servicios al mercado internacional. Por su parte, la sobrecarga fiscal y la desigualdad con el contribuyente, ha llevado a prácticas de evasión y elusión fiscal internacional, acompañado de la falta de cooperación e intercambio de información tributaria entre las diferentes administraciones alrededor del mundo, de aquí la importancia de los convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI) que, entre otros objetivos, está el de estimular el intercambio de bienes, servicios, movimientos de capitales, tecnología, personas y evitar la evasión y elusión fiscal internacional.

## **5.2.3. Criterios De Sujeción Y Los Sistemas Tributarios**

La doctrina reconoce dos criterios de sujeción para efectos tributarios: la territorialidad o estatuto real y la residencia o estatuto personal.

**5.2.3.1. El criterio territorial (estatuto real):** Este criterio pretende gravar las rentas en el estado de la fuente productora de las mismas, es decir, dentro del límite de las fronteras del país. Aplicando el sistema tributario de la fuente.

**5.2.3.2. La residencia (estatuto personal):** Este criterio pretende gravar las rentas de acuerdo al estado de la residencia o nacionalidad del contribuyente, es

decir, no se hace distinción de los límites fronterizos, se gravan las rentas obtenidas en todo el mundo. Aplicando el sistema tributario de renta mundial.

“Bajo el estatuto personal se grava en el estado de residencia o nacionalidad del contribuyente tanto la renta obtenida en el estado de residencia o nacionalidad como en el resto del mundo, es decir que se sujeta a renta mundial o global. Los criterios para determinar quienes caen bajo el estatuto personal son criterios personales como la nacionalidad, residencia o domicilio del contribuyente.

Bajo el estatuto real la renta se grava en el estado en que se ubique su fuente productora. Es decir que no se tiene en cuenta criterios personales sino que lo relevante para caer bajo el estatuto real será el lugar en que se produjo la renta, pues era allí donde quedara gravada dicha renta”<sup>6</sup>.

#### **5.2.4. Sistemas Tributarios**

**5.2.4.1. Sistema Tributario de la Fuente:** Cuando un sistema tributario configura sus normas basado en el criterio territorial o bajo el estatuto real, estamos hablando de un sistema tributario de la Fuente.

**5.2.4.2. Sistema Tributario de Renta Mundial:** Cuando un sistema tributario se fundamenta en el criterio residencial o bajo el estatuto personal, nos encontramos frente un sistema tributario de Renta mundial o global.

El sistema de renta mundial es en la actualidad el más utilizado en el mundo por las distintas administraciones tributarias, basados en el principio de igualdad entre quienes obtienen la renta dentro del país y los que la obtiene en el exterior y el principio de equidad consultando la capacidad de pago del contribuyente, pero algunos tratadistas critican este sistema por el riesgo y los controles que se deben tener para el recaudo efectivo de los ingresos fuera del país y para ello se requiere una administración tributaria muy desarrollada y la existencia de tratados de intercambio de información con otras administraciones tributarias del mundo.

---

6. CUBIDES PINTO, Benjamín. Normas y Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional en el Impuesto de Renta y en el Impuesto al Patrimonio en Colombia. 1ª Edición, año 2010 Editorial CETA-Medellín.

**5.2.4.3. Sistema tributario mixto:** Algunos autores como VASCO MARTINEZ<sup>7</sup> definen un criterio mixto, que consiste en combinar los dos criterios de sujeción, y se predica, que la mayoría de los países en realidad están aplicando un sistema tributario mixto, el cual se manifiesta de la siguiente manera:

- Sistema de la fuente aplicable a las personas No residentes en el país.
- Sistema de Renta Mundial aplicable a las personas que tienen residencia en el país.

Se tiene entonces, que se gravará a los no residentes en su renta territorial y a los residentes en su renta mundial. Para el caso Colombiano el sistema tributario es mixto, por interpretación de los artículos 9, 10, 20 y 21 del Estatuto Tributario.

### **5.3. LAS ORGANIZACIONES Y LOS MODELOS PARA EVITAR EL FENÓMENO**

#### **5.3.1. Contexto Histórico**

La doble tributación internacional, producto de la globalización y la apertura de los mercados internacionales se puede contrarrestar o evitar, por medios de normas y convenios que datan del año 1921 cuando la Liga de las Naciones dio inicio a un trabajo en la materia, que llevo a la redacción del primer modelo bilateral de convenio que se terminó en el año 1928 y finalmente sirvió de guía para el modelo de convenio de México 1943 y de Londres 1946.

Los principios y reglas contenidos en los modelos de convenios de 1921, como guía de los convenios de México 1943 y de Londres 1946 fueron seguidos por otros países en los años siguientes, pero se le fueron realizando cambios por carecer de aceptación de manera íntegra y unánime por los estados contratantes, fruto de la cooperación y el interés de los países más desarrollados de la época en ampliar las relaciones de comercio exterior y el desarrollo socioeconómico de los países, surgen organizaciones que agremian países con objetivos comunes en diferentes áreas de trabajo.

---

7. VASCO MARTINEZ, Rubén. Elementos Básicos del Derecho Tributario Internacional. Año 2012 Editorial CIJUF-Medellín.

A través de la historia se han construido diferentes modelos para evitar este fenómeno, tenemos el modelo OCDE, ONU, CAN, Modelo de los Estados Unidos de Norteamérica, modelo del Perú, los dos últimos fueron formados tomando como guía apartes de los convenios OCDE y ONU según sus intereses. En fin, cada modelo tiene sus particularidades dependiendo de la óptica de las regiones, el contexto histórico y en especial el desarrollo económico de cada país.

### **5.3.2. Las Organizaciones Internacionales**

**5.3.2.1. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico-OCDE:** Es una organización internacional, fundada en 1960 cuando veinte países, tanto de América del Norte como de Europa, se adhirieron a la «Convención de la OCDE» llevada a cabo en París el 14 de diciembre de ese año, su sede central se encuentra en el Château de la Muette, en la ciudad de París (Francia), tiene una membresía de 34 estados, conocidos como el «club de los países ricos», por agrupar a los países que proporcionaban al mundo el 70% del mercado mundial y representaban el 80% del PNB mundial en el año 2007.

La OCDE es la sucesora de la OECE (Organización Europea para la Cooperación Económica), resultado del Plan Marshall y de la Conferencia de los Dieciséis (Conferencia de Cooperación Económica Europea), que existió entre 1948 y 1960 y que fue liderada por Robert Marjolin. Su objetivo era el establecimiento de una organización permanente encargada, en primer lugar, de garantizar la puesta en marcha de un programa de recuperación conjunta (el Plan Marshall) y, en particular, de supervisar la distribución de la ayuda para la reconstrucción de Europa.

Actualmente, la OCDE se ha constituido en uno de los foros mundiales más influyentes, donde los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas, sobre temas de relevancia internacional como economía, educación, medioambiente y colaborar a su desarrollo y al de los países no miembros. –Sin fuerza vinculante para los no miembros- los países miembros se comprometen a aplicar los principios de liberalización, no discriminación, trato nacional y trato equivalente.

La necesidad de crear principios íntegros, uniformes y métodos armónicos para los modelos de convenios para prevenir la doble tributación internacional, llevo al comité fiscal de la OECE en el año 1956 a formular un modelo que fuera aceptado por los países miembros. Entre los años 1958 y 1961 presentó cuatro informes preparatorios, hasta que en el año 1963 la OCDE retomó los estudios sobre



tributación que había adelantado su antecesora (OECE) y logró presentar el reporte final denominado “Modelos de Convenio de Doble Tributación sobre la Renta y el Capital”; fue presentado bajo la premisa de ser revisado en años posteriores teniendo en cuenta la experiencia que se acumularía en temas de negociación, mejores prácticas y el desarrollo de los países miembros. Años más tarde en 1977 se realiza la publicación del modelo de convenio (MOCDE) y sus comentarios, del cual, se han realizado actualizaciones en los años 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 y el 22 de julio de 2010 el concejo de la OCDE ha aprobado la versión 2010 del Modelo de Convención Fiscal (MOCDE).

“No sobra mencionar que este es el esquema más utilizado, en especial, porque los estados miembros de la OCDE, son los que mayor cantidad de inversión realizan en el mundo”<sup>8</sup>.

“La influencia del modelo de convenio ha sido tal, que actualmente casi la totalidad de los más de tres mil convenios bilaterales que se han suscrito en el mundo, tanto de países miembros de la OCDE como de países no miembros, se basan en el modelo”<sup>9</sup>. Es importante tener en cuenta que, para los estados miembros de la OCDE, el modelo (MOCDE) y los comentarios son de obligatorio cumplimiento para todos, mientras que los estados no miembros pueden hacer uso del modelo y sus comentarios, pero no están obligados a usar de manera única el MOCDE, por suerte, pueden utilizar el modelo ONU o CAN que en la actualidad se encuentran vigentes.

**5.3.2.2. Organización de las Naciones Unidas – ONU:** También llamada simplemente Naciones Unidas, es la mayor organización internacional existente. Fue fundada el 24 de octubre de 1945 en San Francisco (California), por 51 países, al finalizar la Segunda Guerra Mundial con la firma de la Carta de las Naciones Unidas, con sede en Nueva York y segunda sede mundial en Ginebra (Suiza), posee 193 estados miembros, prácticamente todos los países soberanos reconocidos internacionalmente.

---

8. VASCO MARTINEZ, Rubén. Elementos Básicos del Derecho Tributario Internacional. Año 2012 Editorial CIJUF-Medellín.

9. CUBIDES PINTO, Benjamín. Normas y Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional en el Impuesto de Renta y en el Impuesto al Patrimonio en Colombia. 1ª Edición, año 2010 Editorial CETA-Medellín.

La ONU se define como una asociación de gobierno global que facilita la cooperación en asuntos como el Derecho internacional, la paz y seguridad internacional, el desarrollo económico y social, los asuntos humanitarios y los derechos humanos, reemplazó a la Sociedad de Naciones (SDN), fundada en 1919, ya que dicha organización había fallado en su propósito de evitar otro conflicto internacional.

Cuenta en su estructura interna con el Consejo Económico y Social, quien se encarga de los estudios del fenómeno de la doble tributación internacional, con la resolución 378 de 1951 se aprueban los resultados de las investigaciones realizadas, que se enfocan en privilegiar el derecho a gravar las rentas en el estado de la fuente productora y con la resolución 1273 de 1963 se conforma un grupo de expertos quienes realizaron el “Manual para la negociación de Tratados Bilaterales en materia tributaria entre países desarrollados y países en desarrollo” cuya primera versión de 1980 y su segunda versión del año 2001 constituye el modelo de convenio ONU.

Según CUBIDES PINTO<sup>10</sup>, dicho modelo se basa en el modelo de convenio de la OCDE e incluso copia varias de sus cláusulas, pero la particularidad es que incluye algunas modificaciones que buscan proteger o incrementar la tributación en el Estado de la fuente productora de la renta.

Es claro entonces que el modelo de la ONU pretende privilegiar la tributación en el estado de la fuente, debido a que los países subdesarrollados son principalmente importadores de capital, tecnología y receptores de inversión extranjera de las grandes potencias, entonces se busca proteger o favorecer a estos países en vía de desarrollo, contrario al modelo OCDE, que busca privilegiar la tributación en el estado de residencia, favoreciendo al «club de los países ricos», países altamente exportadores de capital y tecnología. Así las cosas, el modelo ONU sigue los lineamientos del modelo OCDE pero trata en alguna medida equilibrar la tributación en el estado de la fuente y el estado de residencia.

---

10. CUBIDES PINTO, Benjamín. Normas y Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional en el Impuesto de Renta y en el Impuesto al Patrimonio en Colombia. 1ª Edición, año 2010 Editorial CETA-Medellín.

**5.3.2.3. Comunidad Andina de Naciones – CAN:** La Comunidad Andina de Naciones (CAN) era conocida como el Pacto Andino o Grupo Andino antes de 1996, se inició con la suscripción del Acuerdo de Cartagena el 26 de mayo de 1969. Actualmente está constituida por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú; Venezuela fue miembro pleno hasta el 2006, por su parte Chile, originalmente fue miembro entre 1969-1976 pero se retiró durante el régimen militar de Augusto Pinochet, este país es Miembro Asociado desde el 20 de septiembre de 2006, pero ello no supone el reingreso a la CAN.

La CAN es un organismo regional de cuatro países que tienen un objetivo común: alcanzar un desarrollo integral, más equilibrado y autónomo, mediante la integración andina, sudamericana y latinoamericana.

La Comunidad Andina adoptó un modelo multilateral, con la decisión 40 de 1971 la cual consta de dos anexos: el anexo I “Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros” y el anexo II “Convenio tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros países ajenos a la subregión”, este convenio tipo debe ser utilizado como guía para los convenios que suscriban los Países miembros de la CAN con los otros países que no pertenecen a la subregión. El anexo I fue derogado por la decisión 578 de 2004 que constituye el actual “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal”.

El modelo CAN se ha caracteriza por privilegiar la tributación en el estado de la fuente, -según el artículo 3 de la decisión 578 de 2004-, pero de acuerdo a la tendencia mundial de utilizar el MOCDE para la negociación de este tipo de tratados, se ha evidenciado que el modelo CAN por basarse en la tributación exclusiva en el estado de la fuente productora de renta es poco convincente en el camino de los gobiernos por alcanzar la inversión extranjera y la expansión de los mercados, además por ser un modelo que no sigue el propósito internacional de compartir ciertos tipos de rentas y conceder autoridad en unos casos, al estado de residencia y en otros, al estado de la fuente.

Para VASCO MARTINEZ<sup>11</sup> el modelo CAN que privilegia el estado de la fuente se justifica en que los países de la CAN no son exportadores de capital.

---

11. VASCO MARTINEZ, Rubén. Elementos Básicos del Derecho Tributario Internacional. Año 2012 Editorial CIJUF-Medellín..

Somos principalmente receptores de inversión e importadores de tecnología; además, el modelo fue diseñado en una época de proteccionismo cuando no se vislumbraba aun el mundo globalizado actual, ni el comercio electrónico, como tampoco las facilidades para el transporte de bienes y de personas, ni las demás facilidades para el comercio exterior.

#### **5.4. MEDIDAS Y MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL**

##### **5.4.1. Medidas**

Provistas las herramientas y la doctrina que existe para evitar la doble tributación internacional, los estados cuentan con una baraja de opciones para enfrentar este fenómeno.

Como primera medida, los estados cuentan con la incorporación de normas de derecho interno para evitar esta sobrecarga fiscal internacional, en Colombia dentro del ordenamiento jurídico tenemos el artículo 254 E.T. limitado por el artículo 259 E.T.

Como segunda medida, los estados pueden realizar tratados o convenios, bien sean multilaterales, –caso CAN- o bilaterales, que por cierto, son la gran mayoría de tratados en el mundo. -caso CDI's-

##### **5.4.2. Métodos**

Podemos identificar 5 métodos para eliminar o disminuir los efectos de la doble tributación internacional:

**5.4.2.1. El tax credit o descuento tributario:** Consiste en reconocer un crédito fiscal para ser descontado por el contribuyente, en Colombia está el artículo 254 E.T.

**5.4.2.2. La exención:** las rentas obtenidas en el exterior tienen el tratamiento de renta exenta en el país de residencia, debemos tener en cuenta que la exención puede ser integral o simple y con progresión o calificada.

- **Exención integral:** es cuando la renta obtenida en el estado de la fuente, se le da el tratamiento de renta exenta en el estado de la residencia sin condicionamiento alguno, respecto a la tarifa de la renta interna.
- **Exención con progresión:** radica en tomar la renta obtenida en el estado de la fuente y confrontarla con la renta obtenida en el estado de la residencia, para efectos de precisar la tarifa que corresponde a la renta global y aplicarla a las rentas nacionales.

**5.4.2.3. La deducción o imputación:** al igual que el método anterior, también tiene dos variantes:

- **Deducción total:** consiste en tratar el impuesto pagado en el exterior como un gasto en la declaración de renta del país de residencia.
- **Deducción parcial:** hace referencia a que el valor del impuesto aceptable como deducción no podrá ser superior al tipo o tasa a la que se encuentra sometida la renta nacional; incluso, pudiera hablarse de una deducción con progresividad.

**5.4.2.4. La tarifa diferencial:** consiste en aplicar una tarifa que puede corresponder a cualquier porcentaje inferior a la tarifa general para que pueda ser diferencial, 5%, 8%, 10%, etc. la cual será fijada por el país que decida adoptar este método que solamente existe a nivel teórico.

**5.4.2.5. El tax sparing:** este método es muy utilizado por los países desarrollados para cooperar con los países en vías de desarrollo, también se conoce como "Clausula Tax-Sparing".

- **Tax-Sparing mediante el crédito fiscal:** consiste en conceder al contribuyente residente en el estado inversor, el derecho al crédito fiscal por el monto del impuesto que no fue cobrado en el país de la fuente, con ocasión de un beneficio tributario que puede ser la exoneración de la renta o el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta.

- Tax-Sparing con exoneración por el monto no sometido a impuesto en la fuente: es conceder al contribuyente residente en el estado inversor, el derecho a la exoneración del monto de la renta que no tuvo impuesto o que no le fue cobrado en el estado de la fuente, con ocasión de un beneficio tributario que puede ser la exoneración de la renta o el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta o cualquier otro. Incluso si se ha pagado un impuesto reducido, también se puede llegar a conceder el derecho a la exoneración por el monto de esa renta sometida a un impuesto bajo.
- Tax-Sparing con deducción del monto del impuesto no pagado: también puede ser otorgado bajo la modalidad de la deducción del impuesto teórico (lo que debió pagar) e incluso la parte del impuesto reducido que haya tenido que soportar.

Con los métodos anteriormente descritos el objetivo es contrarrestar la doble tributación internacional, es decir, no se podrá utilizar algún tipo de mecanismo abusivo de tal forma que se obtenga una doble exención o una doble no tributación, pues finalmente no se trata de buscar beneficios tributarios sino de evitar la sobrecarga fiscal internacional, inclusive dentro de los mismo convenios que suscriben los estados se puede dar una “doble tributación controlada”.

## **5.5. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL**

### **5.5.1. Definición de convenio CDI**

Los convenios (CDI) son tratados internacionales que contienen en particular medidas para evitar los supuestos de doble imposición y evasión fiscal internacional. Son tratados principalmente bilaterales, debido a que las negociaciones multilaterales son un poco complejas por la diversidad de intereses y la línea tan delgada que existe al tocar el tema de soberanía nacional.

### **5.5.2. Marco de los tratados**

Los tratados internacionales se encuentran enmarcados en la “Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados”, la cual fue suscrita en Viena (Austria) el 23 de mayo de 1969 y entro en vigencia el 27 de enero de 1980. Fue elaborada por la Comisión de Derecho Internacional de la ONU con el Objetivo,

precisamente, de codificar las normas consuetudinarias de los tratados y además, desarrollarlas progresivamente.

El siguiente cuadro ilustra los pasos para el Trámite de un Tratado en Colombia:

Tabla 2. Resumen de los pasos para el trámite de un Tratado en Colombia

RESUMEN DE LOS PASOS PARA EL TRAMITE DE UN TRATADO EN COLOMBIA	
Norma	Detalle
Art. 189 Núm. 2 C.N.	El Presidente inicia la negociación, se realizan las rondas respectivas y se redactan los textos.
	El Presidente revisa los textos y expresa su conformidad procediendo a la celebración del tratado.
	El Presidente redacta y presenta el Proyecto de Ley ante el Congreso de la Republica (Senado).
Art. 150 Núm. 16 C.N.	El congreso de la Republica tramita el Proyecto de ley, si lo aprueba, expide la ley.
Art. 189 Núm. 9 C.N.	El Presidente sanciona la Ley Aprobatoria del tratado.
	Dentro de los seis (6) días siguientes, el Presidente le da traslado a la Corte Constitucional.
Art. 241 Núm. 10 C.N.	La Corte Constitucional realiza el control de Constitucionalidad y la declara exequible o inexecutable.
	Cualquier persona puede intervenir para impugnar o defender su constitucionalidad.
	Si es declarada exequible, el Gobierno podrá efectuar el Canje de Notas.
Convención de Viena Art. 11, 13 y sgtes.	Una vez se haga la ratificación y/o el canje de notas se pondrá en vigor el tratado para expresar el consentimiento en obligarse a nivel internacional.
	Si es del caso en la ratificación o canje de notas se formulan las reservas o las clausulas interpretativas al mismo.
Ley 7a de 1944 Art. 3o	El Ejecutivo dicta un Decreto de promulgación del Tratado con las reservas, si las hubiere.

**Fuente:** VASCO MARTINEZ, Rubén. Elementos Básicos del Derecho Tributario Internacional

Colombia hace parte de la convención de Viena por medio de la Ley 32 de 1985, dando vía libre a la prevalencia del Derecho Internacional sobre el Derecho Interno.

### 5.5.3. Los impuestos comprendidos

Los convenios para evitar la doble tributación internacional y prevenir la evasión fiscal versan sobre la materia del impuesto de Renta y de Patrimonio.

Se consideran impuestos sobre la renta y el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

#### **5.5.4. La estructura normativa de los convenios**

Los tratados internacionales tipo CDI`s dentro de su articulado, se pueden agrupar en los siguientes capítulos para un mejor entendimiento de los mismos:

##### **Capítulo I. Ámbito de aplicación del convenio.**

- Art. 1. Ámbito subjetivo
- Art. 2. Impuestos comprendidos

##### **Capítulo II. Definiciones.**

- Art. 3. Definiciones generales
- Art. 4. Residencia
- Art. 5. Establecimiento permanente

##### **Capítulo III. Imposición sobre las rentas.**

- Art. 6. Rentas inmobiliarias
- Art. 7. Beneficios empresariales
- Art. 8. Navegación marítima, interior y aérea
- Art. 9. Empresas asociadas
- Art. 10. Dividendos
- Art. 11. Intereses
- Art. 12. Regalías
- Art. 13. Ganancias de capital
- Art. 14. Trabajos Independientes (eliminado)
- Art. 15. Trabajos dependientes
- Art. 16. Participación de consejeros
- Art. 17. Artistas y Deportistas
- Art. 18. Pensiones
- Art. 19. Funciones publicas
- Art. 20. Estudiantes
- Art. 21. Otras rentas

##### **Capítulo IV. Imposición sobre el patrimonio.**

- Art. 22. Patrimonio

##### **Capítulo V. Métodos para evitar la doble imposición.**

- Art. 23a. Método de exención
- Art. 23b. Método de acreditamiento

##### **Capítulo VI. Disposiciones especiales.**

- Art. 24. No-Discriminación
- Art. 25. Procedimiento amistoso
- Art. 26. Intercambio de información



- Art. 27. Agentes diplomáticos y consulares
- Art. 28. Extensión territorial

#### **Capítulo VII. Disposiciones finales.**

- Art. 29. Entrada en vigor
- Art. 30. Denuncia

#### **5.5.5. Reparto de competencias fiscales**

Las normas del MOCDE para el reparto de las competencias se pueden establecer en tres categorías:

- Normas de potestad exclusiva para que el estado de Residencia pueda gravar algunos tipos de renta sin limitación alguna. En este caso el estado de la Fuente queda impedido para gravar ese tipo de renta.
- Normas de potestad ilimitada para que el estado de la Fuente pueda gravar algunos tipos de renta sin limitación de tarifas hasta la máxima legal. En este caso el estado de la Residencia puede atribuirse potestad tributaria, pero debe reconocer al contribuyente el impuesto pagado en el estado de la Fuente.
- Normas de potestad limitada para que el estado de la Fuente pueda gravar algunos tipos de renta aplicando tarifas limitadas por la negociación del convenio. En este caso el estado de la Residencia puede atribuirse potestad tributaria, pero debe reconocer al contribuyente el impuesto pagado en el estado de la Fuente.

Para una mejor comprensión de cómo puede darse el reparto de la competencia fiscal por parte de los estados interesados en la negociación de un tratado tipo CDI, en cuanto a las rentas comprendidas, el siguiente cuadro ilustrativo del MOCDE define unas pautas que servirían de guía a los estados contratantes.

Tabla 3. Pautas para distribuir competencias para gravar rentas según MOCDE

PAUTAS PARA DISTRIBUIR COMPETENCIAS PARA GRAVAR RENTAS SEGÚN MOCDE				
Art. MOCDE	Tipos de Rentas	Estado Competente para gravar Rentas		Categoría*
		Estado de la Residencia	Estado de la Fuente	
6	Rentas inmobiliarias	NO	SI	2
7	Beneficios empresariales	SI (cuando no hay EP en el estado de la fuente)	SI (cuando hay EP) (lugar fijo de negocios)	1 y 2
8	Navegación marítima, interior y aérea	SI (residencia o sede de dirección efectiva)	NO	1
9	Empresas asociadas	Ambos según el caso, pero se ajustan rentas.		PT^
10	Dividendos	Se grava principalmente en residencia pero queda un margen residual para el estado de la fuente,		3
11	Intereses	usualmente no excede 10%, según ciertas reglas.		3
12	Regalías			3 y 1
13	Ganancias de capital	SI (por utilidades diferentes a inmuebles)	SI (cuando se trata de inmuebles)	2 y 1
14	Trabajos Independientes (fue suprimido, las rentas van al art. 7o)	SI (cuando no hay EP en el estado de la fuente)	SI (cuando hay EP) (lugar fijo de negocios)	1 y 2
15	Trabajos dependientes (asalariados)	SI (cuando no pasa fuera mas de 183 días)	SI (siempre que exceda 183 días (y es residente))	2 y 1
16	Participación de consejeros	SI	NO	1
17	Artistas y Deportistas	NO	SI	2
18	Pensiones	SI	NO	1
19	Funciones publicas	SI	NO	1
20	Estudiantes	SI	NO	1
21	Otras rentas	SI	NO	1 y 2
22	Patrimonio	NO	SI	2 y 1

\*Categoría:  
 1. Potestad para gravar las rentas de manera exclusiva para el estado de la Residencia.  
 2. Potestad para gravar las rentas de manera ilimitada para el estado de la Fuente hasta la tarifa máxima legal.  
 3. Potestad para gravar las rentas de manera limitada para el estado de la Fuente aplicando tarifa limitada.  
 PT^: Régimen de Precios de Transferencia (ajuste correlativo).

**Fuente:** VASCO MARTINEZ, Rubén. Elementos Básicos del Derecho Tributario Internacional

Es apenas obvio que dependiendo de los términos de negociación del tratado pueden cambiar las condiciones con respecto a la competencia de uno y otro estado para gravar las rentas de los contribuyentes, inclusive, los estados negociadores del tratado pueden realizar concesiones a favor del otro estado para fines del reparto de las competencias fiscales, pues cada negociación es diferente y debe evaluarse caso por caso, para encontrar el equilibrio entre sacrificios y beneficios.

Los convenios incluyen también regulaciones que definen los elementos necesarios para la aplicación de las normas de conflicto y materiales, como son las definiciones y ámbitos de aplicación; normas que buscan evitar el uso abusivo

de los tratados o normas anti-abuso; reglas sobre otros asuntos que interesan a los países parte del convenio, como son los mecanismos de solución de controversias, intercambio de información, asistencia en el recaudo, cláusulas de no discriminación, protocolos, entre otros.

## 6. TIPO DE INVESTIGACIÓN

**Método:** El proyecto se ha realizado bajo la **METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN TIPO II**, basado en un estudio explicativo de las diferentes situaciones que inciden en el fenómeno de la doble tributación y como esta puede evitarse a través de la implementación de los convenios y normas objeto de análisis.

**Metodología:** A partir de la revisión bibliográfica y del análisis de la información relacionada en el marco teórico, se seleccionaron las rentas que mayor aplicación tienen en el sector empresarial, desarrollando ejemplos prácticos que permitan una mejor comprensión del tema.

## 7. HIPOTESIS

- $H_1$ : La doble tributación internacional es una barrera para el desarrollo del comercio exterior de los países.  $H_1 = X_1$
- $H_2$ : No se puede eliminar la doble tributación internacional con la aplicación de los convenios y normas.  $H_2 = X_2 \rightarrow X_1 \neq 0$
- $H_3$ : La doble tributación internacional se origina por el conflicto del poder tributario entre dos o más países.  $H_3: X_3 > 0$

Tabla 4. Definición de Variables

Variable	Definición Conceptual	Definición Operacional
$X_1$ : Doble Tributación Internacional	Fenómeno que se da cuando dos o más países pretenden gravar el mismo hecho imponible	Identificar las principales rentas y como se gravan en los países de los convenios y normas objeto de análisis.
$X_2$ : Convenios y Normas	Medidas que toman dos o más países para evitar que se dé el fenómeno de la doble tributación internacional.	Análisis de la Decisión CAN 578 y de los Convenios OCDE firmados con España y Chile.
$X_3$ : Poder tributario	Es la potestad que quiere ejercer cada país para gravar una renta.	País cuyo sistema tributario está basado en la tributación en la fuente o la tributación de renta mundial.

## 8. ANÁLISIS DE LAS RENTAS

En el capítulo II de la decisión 578 de la CAN y en el capítulo III de los convenios con España y Chile se encuentran las rentas comprendidas objeto de imposición. Teniendo en cuenta el alcance propuesto en este proyecto, se analizarán los tipos de rentas de mayor interés para las Sociedades y los Empresarios.

Las rentas sujeto de análisis son las siguientes:

Tabla 5. Rentas sujeto de análisis

Tipo de Renta	Decisión CAN	CDI España	CDI Chile
Rentas inmobiliarias	Art. 4. y 5.	Art. 6.	Art. 6.
Beneficios empresariales	Art. 6.	Art. 7.	Art. 7.
Ganancias de capital	Art. 12.	Art. 13.	Art. 13.
Dividendos	Art. 11.	Art. 10.	Art. 10.
Intereses	Art. 10.	Art. 11.	Art. 11.
Regalías	Art. 9.	Art. 12.	Art. 12.

### 8.1. RENTAS INMOBILIARIAS

Las rentas inmobiliarias están definidas en el artículo 6 de los convenios con España y Chile y en los artículos 4 y 5 de la Decisión 578 de la CAN.

Este tipo de rentas comprende las provenientes de la explotación de los bienes inmuebles en general, así como las rentas obtenidas por la explotación de recursos naturales, por explotaciones agrícolas y forestales, equipos utilizados en explotaciones agrícolas y forestales, las derivadas del ganado, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales. Los buques, embarcaciones y aeronaves no tienen la consideración de bienes inmuebles.

Las rentas inmobiliarias a la luz de la Decisión 578 de la CAN son gravadas en el estado de la fuente y a la luz de los convenios con España y Chile el estado de la fuente tiene la potestad ilimitada de gravar las rentas hasta la tarifa máxima legal definida por la legislación interna. Por su parte el estado de residencia puede atribuirse potestad tributaria, pero debe reconocer el impuesto pagado en el estado de la fuente en aplicación de los convenios.

La razón por la que se privilegia la tributación de las rentas inmobiliarias en el estado de la fuente, se fundamenta en la relación económica tan estrecha que existe entre el estado de la fuente y los inmuebles ubicados en el mismo.

### Ejemplo:

La compañía Colombiana Inmobiliaria S.A.S. posee bienes inmuebles en Colombia, Perú y Ecuador. En cada país percibe rentas por el usufructo de las propiedades.

Recordemos que estas rentas solo podrán ser gravadas en el estado de la fuente productora según los artículos 4 y 5 de la decisión 578 de la CAN.

Teniendo en cuenta el artículo 3 de la decisión 578 de 2004 donde se deben considerar **exoneradas** las rentas para los demás países miembros que, de conformidad con su legislación interna se atribuyen potestad de gravar las referidas rentas, tenemos:

Cuadro 1. Rentas Inmobiliarias Método de la Exención

<b>METODO DE LA EXENCION (miles de pesos)</b>				
<b>DETALLE</b>	<b>RENTA MUNDIAL</b>	<b>RENTA NACIONAL</b>	<b>RENTA PERU</b>	<b>RENTA ECUADOR</b>
Ingresos	300.000	100.000	100.000	100.000
Costos y Deducciones	-	-	-	-
Renta Liquida	300.000	100.000	100.000	100.000
Renta exenta	200.000	n/a	n/a	n/a
Renta Liquida Gravable	100.000	n/a	n/a	n/a
Impuesto sobre la Renta	33.000	n/a	20.000	25.000
Renta Presuntiva	50.000	n/a	n/a	n/a

ImpoRenta del 33%

Retencion en la fuente del 20%

Retencion en la fuente del 25%

Como podemos observar el método de la exención, bajo el entendido del tratamiento de la **exoneración** como renta exenta en Colombia, está suprimiendo la doble tributación internacional, pues finalmente solo resultó gravada la renta nacional a la tarifa del 33% de impuesto básico de renta.

De acuerdo al Estatuto Tributario Nacional, las personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en Colombia, tributan sobre sus rentas de fuente nacional y de fuente extranjera, debiendo declarar las rentas originadas en Perú y

Ecuador exonerándolas del impuesto sobre la renta en cumplimiento al artículo 3 de la Decisión CAN 578 pero, considerando dicha renta como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO), posición acogida por el Consejo de Estado en reciente sentencia “C.E. 16652 de 18 de marzo de 2010” y el concepto “DIAN 030734 del 17 de abril de 2006”.

Cuadro 2. Rentas de Países CAN consideradas como INCRNGO

<b>METODO DE LA EXENCION (miles de pesos)</b>				
<b>DETALLE</b>	<b>RENTA MUNDIAL</b>	<b>RENTA NACIONAL</b>	<b>RENTA PERU</b>	<b>RENTA ECUADOR</b>
Ingresos	300.000	100.000	100.000	100.000
INCRNGO	200.000	-	-	-
Renta Líquida	100.000	100.000	100.000	100.000
Renta exenta	-	n/a	n/a	n/a
Renta Líquida Gravable	100.000	n/a	n/a	n/a
Impuesto sobre la Renta	33.000	n/a	20.000	25.000
	ImpoRenta del 33%	Retencion en la fuente del 20%	Retencion en la fuente del 25%	
Renta Presuntiva	50.000	n/a	n/a	n/a

Esta posición de considerar las rentas originadas en países miembros de la CAN como ingresos no constitutivo de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO), solo tiene incidencia si la renta líquida es menor que la renta presuntiva, por suerte, siempre que la renta líquida sea mayor que la renta presuntiva no se evidencia diferencia en considerar las rentas como exentas o como un INCRNGO.

Ahora veamos los cambios que se evidencian con una renta presuntiva mayor a la renta líquida del contribuyente:

Cuadro 3. Rentas Inmobiliarias Método del Tax Credit con mayor renta presuntiva

<b>METODO DE LA EXENCION (miles de pesos)</b>				
<b>DETALLE</b>	<b>RENTA MUNDIAL</b>	<b>RENTA NACIONAL</b>	<b>RENTA PERU</b>	<b>RENTA ECUADOR</b>
Ingresos	300.000	100.000	100.000	100.000
INCRNGO	200.000	-	-	-
Renta Líquida	100.000	100.000	100.000	100.000
Renta exenta	-	n/a	n/a	n/a
Renta Líquida Gravable	200.000	n/a	n/a	n/a
Impuesto sobre la Renta	66.000	n/a	20.000	25.000
	ImpoRenta del 33%	Retencion en la fuente del 20%	Retencion en la fuente del 25%	
Renta Presuntiva	200.000	n/a	n/a	n/a

Al considerar las rentas como INCRNGO la renta líquida se verá reducida y, al ser comparada con la renta presuntiva se pagara impuestos sobre la mayor de las rentas, mientras que al considerarlas como renta exenta la renta líquida no será



alterada y al compararla con la renta presuntiva se podrá obtener mayores ventajas.

Ahora supongamos que las rentas inmobiliarias son obtenidas en Chile y España, y daremos aplicación a los CDI con dichos países, recordemos que las rentas inmobiliarias se encuentran en el artículo 6 de los Convenios y están sometidas al criterio de la fuente sin exclusividad, pues el estado de residencia puede obligar a sus contribuyentes a incluir en sus declaraciones esas rentas y tomarlas como base gravable y, para evitar la doble imposición acudir a algún método señalado en los convenios como el descuento o crédito; entonces tenemos:

Cuadro 4. Rentas Inmobiliarias Método del Tax Credit en Convenios OCDE

<b>METODO DEL TAX CREDIT (miles de pesos)</b>				
<b>DETALLE</b>	<b>RENTA MUNDIAL</b>	<b>RENTA NACIONAL</b>	<b>RENTA CHILE</b>	<b>RENTA ESPAÑA</b>
Ingresos	300.000	100.000	100.000	100.000
Costos y Deducciones	-	-	-	-
Renta Líquida Gravable	300.000	100.000	100.000	100.000
Impuesto sobre la Renta	99.000	33.000	20.000	25.000
Descuento Tributario	45.000	n/a	n/a	n/a
Impuesto Neto de Renta	<b>54.000</b>	n/a	n/a	n/a

  

ImpoRenta del 33%	ImpoRenta del 33%	Retencion en la fuente del 20%	Retencion en la fuente del 25%
-------------------	-------------------	--------------------------------	--------------------------------

  

Renta Presuntiva	200.000	n/a	n/a	n/a
ImpoRenta Presuntiva (75%)	<b>49.500</b>	n/a	n/a	n/a

El convenio con España y Chile hace la remisión a las normas internas de cada estado para eliminar la doble imposición internacional, teniendo en cuenta el descuento tributario (tax credit) como alternativa y, observando los límites respectivos a estos descuentos en cada estado.

Para seguir con el ejemplo anterior, en Colombia se tiene dos límites:

El artículo 254 E.T. establece el **primer límite** al definir que el contribuyente tiene derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta, el pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas. Para el ejemplo el impuesto en Chile y España es del 20% y 25% respectivamente, el cual No supera nuestro primer límite “por esas mismas rentas”.

Es importante aclarar que comúnmente las normas sobre pagos al exterior definen las retenciones con tarifas altas, cercanas o iguales a la nominal más alta en cada país, y se toma como base los pagos brutos sin depuración, mientras que el descuento tributario en Colombia obliga a depurar las rentas de fuente extranjera para calcular el máximo descuento admisible, depuración comúnmente conocida como cedulación de las rentas.

En concordancia con el artículo 259 E.T. encontramos el **segundo límite** al definir que en ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el impuesto básico de renta y la determinación del impuesto después de descuentos, No podrá ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva, antes de cualquier descuento. Para el ejemplo la renta presuntiva es de 200.000, el impuesto es de 66.000 y el 75% de este impuesto es 49.500, y como nuestro impuesto después de descuentos (impuesto neto de renta) es de 54.000, No infringimos el segundo límite.

De manera particular podemos analizar lo siguiente:

Figura1. Carga Tributaria CDI y CAN

	COLOMBIA	PERU	ECUADOR	IMPUESTO GLOBAL
Impuesto Neto de Renta CAN	33.000	20.000	25.000	78.000
	COLOMBIA	CHILE	ESPAÑA	
Impuesto Neto de Renta CDI	54.000	20.000	25.000	99.000

En la aplicación de la decisión 578 de la CAN el impuesto neto de renta en Colombia fue de 33.000 por lo tanto se logró eliminar completamente la doble imposición internacional, generando una carga tributaria global de 78.000 por la suma del impuesto de cada país, logrando obtener beneficios en las tarifas reducidas de los demás estados. (En la medida que las tarifas de los demás estados estén por debajo de la tarifa del 33% se puede lograr un beneficio en el impuesto global).

En la aplicación de los CDI con España y Chile el impuesto neto de renta en Colombia fue de 54.000 debido a que las tarifas en estos países son más bajas que la tarifa del 33% en Colombia, transformándose en un mayor impuesto pagado en Colombia, generando una carga tributaria global de 99.000 por la suma del impuesto de cada país. Por lo tanto el impuesto que se dejó de pagar en los demás estados se pagaría en Colombia debido a la obligación de tributar sobre la renta mundial. En este caso se logró eliminar la doble imposición internacional, pero en ocasiones no siempre se logra debido al límite del artículo 259 del E.T.

llevándonos solo a aminorar o atenuar el fenómeno de la doble imposición internacional.

De modo que en la medida en que las tarifas de los demás Estados estén por debajo de la tarifa nominal colombiana, el impuesto se traslada a Colombia sin ningún beneficio para el contribuyente, reiteramos, siempre que se supere el límite del artículo 259 E.T.).

Veamos cómo es posible que el límite del artículo 259 E.T. genere una doble tributación jurídica:

Siguiendo con el ejemplo anterior supongamos que la renta presuntiva es de 240.000:

Cuadro 5. Rentas Inmobiliarias Doble Tributación Jurídica en Convenios OCDE

<b>METODO DEL TAX CREDIT (miles de pesos)</b>				
<b>DETALLE</b>	<b>RENTA MUNDIAL</b>	<b>RENTA NACIONAL</b>	<b>RENTA CHILE</b>	<b>RENTA ESPAÑA</b>
Ingresos	300.000	100.000	100.000	100.000
Costos y Deducciones	-	-	-	-
Renta Liquida Gravable	300.000	100.000	100.000	100.000
Impuesto sobre la Renta	99.000	33.000	20.000	25.000
Descuento Tributario	39.600	n/a	n/a	n/a
Impuesto Neto de Renta	<b>59.400</b>	n/a	n/a	n/a

  

Renta Presuntiva	240.000	n/a	n/a	n/a
ImpoRenta Presuntiva (75%)	<b>59.400</b>	n/a	n/a	n/a

Diagrama de anotaciones:

- ImpoRenta del 33% (señala a 99.000 en el primer cuadro)
- ImpoRenta del 33% (señala a 33.000 en el primer cuadro)
- Retención en la fuente del 20% (señala a 20.000 en el primer cuadro)
- Retención en la fuente del 25% (señala a 25.000 en el primer cuadro)

Podemos observar como el descuento tributario por \$ 45.000 ya no puede ser utilizado en su totalidad, pues al utilizarlo el impuesto neto de renta seria de 54.000 y el límite del articulo 259 E.T. indica que el impuesto después de descuentos no puede ser inferior al 75% del impuesto por el sistema presuntivo, que para el ejemplo pasó de \$ 49.500 a \$ 59.400) por el cambio de la renta presuntiva de 200.000 a 240.000.

En consecuencia, al establecer un límite de impuesto después de descuentos de \$ 59.400, no es posible utilizar \$ 5.400 de descuento tributario para cumplir con dicho límite, lo que aumentaría la carga tributaria global en ese valor. (La carga global pasa de \$ 99.000 a \$ 104.400) logrando reducir pero no eliminar la doble tributación.

## **8.2. BENEFICIOS EMPRESARIALES**

Los beneficios empresariales están definidos en el artículo 7 de los convenios con España y Chile, y en el artículo 6 de la Decisión 578 de la CAN.

Este tipo de renta trata sobre los beneficios que obtienen las empresas por el desarrollo de sus actividades de comercio, bien sea con establecimiento permanente en el estado de la fuente o sin él.

Los beneficios empresariales según el artículo 6 de la Decisión 578 de la CAN serán gravados en el país miembro donde se hubieren efectuado, es decir, en el estado de la fuente. Recordemos que la decisión 578 de 2004 pretende privilegiar la tributación en el estado de la fuente productora de la renta.

Además se considera entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un país Miembro cuando tiene en éste un establecimiento permanente entendido como el lugar fijo de negocios mediante el cual la entidad realiza su actividad productora de renta

En la Decisión 578 de la CAN en su artículo 6 también encontramos que:

“(…) Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones (...), se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.”

En concordancia con el artículo 3 de la Decisión se establece un método de exoneración, que para el caso Colombiano podría ser de INCRNGO o de rentas exentas y como lo observamos en el ejemplo de las rentas inmobiliarias con este artículo queda superado el fenómeno de la doble tributación internacional para la Comunidad Andina de Naciones.

**“Artículo 3-Jurisdicción Tributaria-** Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su **fuelle productora**, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión. Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán **considerarlas como exoneradas**, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.”

Por su parte el artículo 7 de los convenios con España y Chile, establece como regla general la tributación exclusiva de las rentas empresariales en el estado de la residencia (recordemos que los convenios con España y Chile se basan en el Modelo de Convenio de la OCDE -MOCDE- que pretende privilegiar la tributación bajo el criterio de la residencia), esta regla general tiene una importante excepción que se dispone cuando existe un establecimiento permanente (EP) en el estado de la fuente, y son los artículos 5 y 7 de los convenios los que se encargan de señalar la forma de establecer si existe o no **Establecimiento Permanente** -en adelante **EP**- y cómo han de tributar.

En referencia a los comentarios del modelo por CUBIDES PINTO, enuncia un aspecto clave para una mayor comprensión “(...) cuando una empresa de un estado contratante, realiza actividades en el otro estado contratante, las autoridades tributarias de este último deben preguntarse, en primer lugar, si esa empresa tiene establecimiento permanente y en caso afirmativo deben preguntarse, en segundo lugar, cuáles son las utilidades o rentas sobre las que debe pagar impuesto. La primera pregunta se responde a la luz del artículo 5, la segunda a la luz del artículo 7 de los Convenios.”

Así las cosas tenemos, que las rentas empresariales son gravadas en el estado de residencia y, una vez que la empresa del estado de residencia tenga un EP en el estado de la fuente, las rentas empresariales atribuibles al EP tributarán en el estado de la fuente, como si los beneficios los hubiere obtenido una empresa distinta y separada, con total independencia de la empresa de la que es establecimiento permanente. Veamos un ejemplo a la luz de los Convenios vigentes con España y Chile:

Cuadro 6. Rentas sobre Beneficios Empresariales método del Tax Credit

<b>METODO DEL TAX CREDIT (miles de pesos)</b>				
<b>DETALLE</b>	<b>RENTA MUNDIAL</b>	<b>RENTA NACIONAL</b>	<b>RENTA CHILE (EP)</b>	<b>RENTA ESPAÑA</b>
Ingresos	300.000	100.000	100.000	100.000
Costos y Deducciones	-	-	-	-
Renta Líquida Gravable	300.000	100.000	100.000	100.000
Impuesto sobre la Renta	99.000	33.000	20.000	-
Descuento Tributario	20.000	n/a	n/a	n/a
Impuesto Neto de Renta	<b>79.000</b>	n/a	n/a	n/a

  

Renta Presuntiva	200.000	n/a	n/a	n/a
ImpoRenta Presuntiva (75%)	<b>49.500</b>	n/a	n/a	n/a

  

ImpoRenta del 33%	ImpoRenta del 33%	Retención en la fuente del 20%	Retención en la fuente del 25%
ImpoRenta 33% x 75% Limite del art. 259 E.T.			

La compañía colombiana Beneficios Empresariales S.A.S. producto de sus actividades con EP en Chile obtuvo rentas empresariales por \$ 100.000 y por tratarse de un establecimiento permanente en ese país pagó impuesto retenido en la fuente por \$ 20.000.

Por su parte en España obtuvo rentas empresariales por \$ 100.000 y por tratarse de rentas que no son atribuibles a un EP no están sometidas al impuesto en España, pues en virtud del convenio la tributación es exclusiva para el estado de la residencia.

Teniendo en cuenta que el artículo 22 del convenio con España y el artículo 23 con Chile establecen el método del crédito o descuento para evitar la doble imposición, acudimos dentro de nuestro ordenamiento interno al artículo 254 y 259 E.T. para tomar como descuento tributario el impuesto pagado por el EP en Chile y así eliminar la doble tributación internacional.

### 8.3. GANANCIAS DE CAPITAL

Las ganancias de capital están definidas en el artículo 13 de los Convenios con España y Chile, y en el artículo 12 de la Decisión 578 de la CAN. Este tipo de renta comprende las ganancias generadas en la enajenación de bienes inmuebles, acciones, títulos, buques, naves, aeronaves, bienes muebles que hacen parte del activo de un establecimiento permanente en el otro estado o las ganancias en la enajenación de un EP ubicado en el otro estado.

En cuanto a la Decisión 578 de la CAN tenemos que sólo podrán gravarse estas rentas por el país miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de: a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

Normalmente los bienes inmuebles están ubicados en el estado de la fuente, por este motivo las ganancias de capital que se deriven producto de su enajenación tributan en este estado (algo parecido al comportamiento de las rentas inmobiliarias) por su parte la enajenación de naves, aeronaves y otros vehículos de transporte tributarán donde se encuentre el domicilio del propietario, es decir la residencia, en lo que corresponde a acciones y otros títulos serán gravados en donde se hubieren emitido, ya sea en el estado de la fuente o en el estado de residencia.

Recordemos que si alguno de los países miembro se atribuye potestad para gravar las rentas, deberá considerarlas como exoneradas, para evitar la doble imposición de conformidad con el artículo 3 de la decisión 578 de 2004 de la CAN.

En cuanto a los convenios con España y Chile las rentas derivadas en la enajenación de inmuebles, bienes muebles que hacen parte de un EP o la enajenación del EP y la enajenación de acciones o títulos, serán gravadas de manera ilimitada en el estado de la fuente, pero el estado de residencia puede atribuirse potestad tributaria, reconociendo un crédito o descuento por el impuesto pagado en el estado de la fuente. Por su parte las rentas derivadas de la enajenación de buques, naves, aeronaves y las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 del artículo 13 de los convenios con España y Chile sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente, se denota que, serán gravadas de manera exclusiva en el estado de residencia.

Las normas de ganancias de capital no aplican a las ganancias que se derivan de juegos, rifas, apuestas, premios o similares. Estas rentas se regulan bajo el artículo denominado "Otras rentas" en los convenios.

Veamos este ejemplo para la venta de un inmueble:

La compañía Colombiana Plásticos S.A.S. vende bienes inmuebles situados en Perú y en Ecuador por valor de \$ 100.000 y obtiene rentas nacionales por 100.000, producto de su actividad de comercialización de productos plásticos.

Cuadro 7. Rentas Ganancias de Capital Método de la Exención

<b>METODO DE LA EXENCION (miles de pesos)</b>				
<b>DETALLE</b>	<b>RENTA MUNDIAL</b>	<b>RENTA NACIONAL</b>	<b>RENTA PERU</b>	<b>RENTA ECUADOR</b>
Ingresos	300.000	100.000	100.000	100.000
Costos y Deducciones	-	-	-	-
Renta Liquida	300.000	100.000	100.000	100.000
Renta exenta	200.000	n/a	n/a	n/a
Renta Liquida Gravable	100.000	n/a	n/a	n/a
Impuesto sobre la Renta	33.000	n/a	20.000	25.000

ImpoRenta del 33%

Retencion en la fuente del 20%

Retencion en la fuente del 25%

Al tenor de la Decisión 578 de la CAN las rentas por la venta de inmuebles tributan en el estado de la fuente, recordemos que los bienes inmuebles tienen una relación económica muy estrecha con el país de la fuente y en caso de que el país de residencia quiera gravar estas rentas bajo su ordenamiento jurídico interno, deberá considerarlas exoneradas con el objetivo de dar cumplimiento al régimen para evitar la doble imposición que emana de la Comunidad Andina de Naciones.

#### 8.4. DIVIDENDOS

Los dividendos están definidos en nuestra legislación en el artículo 30 del Estatuto Tributario, como la distribución ordinaria o extraordinaria de las utilidades obtenidas durante un periodo gravable por una Sociedad Anónima o Asimilada, a favor de sus socios o accionistas y que se asignan proporcionalmente a su participación en la Sociedad.

En Colombia las sociedades asimiladas a las anónimas son: las Sociedades por Acciones Simplificadas S.A.S y las Sociedades en Comandita por Acciones.

La Decisión 578 de la CAN, se refiere a los dividendos en el artículo 11 indicando que estos sólo deben ser gravados en el País Miembro donde está domiciliada la empresa que los distribuye, siguiendo el principio de la Fuente. Adicionalmente, La Decisión hace un especial énfasis en que estos dividendos siempre conservarán la característica de no gravados, es decir, la empresa que los recibe no podrá



gravarlos en cabeza de sus socios y accionistas, salvo que estos no sean residentes en uno de los Países Miembros.

Esto quiere decir que las Sociedades Colombianas que reciban dividendos de sociedades domiciliadas en uno de los países miembros de la CAN, no podrán distribuir dichos dividendos en calidad de No Gravados a socios o accionistas que no residan en países que pertenezcan a dicha Comunidad. La DIAN expuso esta situación en el concepto 50864 del 23 de Junio de 2009.

Por ejemplo la Sociedad Colombia S.A recibió dividendos de la Sociedad A domiciliada en Perú durante el año gravable 2011, como tales dividendos están gravados en el estado de la fuente, fueron sometidos a retención en la fuente en Perú a la tarifa de impuesto de renta del 30%

Figura 2. Dividendos País CAN

Sociedad	País	Dividendo	Tarifa	Retención	Dividendos Pagados
A	Perú	10.000	30%	3.000	7.000

Al finalizar el periodo gravable 2011 la Sociedad Colombia S.A obtuvo una Neta de \$ 73.600 y se debe determinar qué proporción de esta es gravada y no gravada. El siguiente ejemplo indica cómo se debe proceder con los dividendos recibidos de la Sociedad A de Perú si los socios son domiciliados en Colombia o en un País CAN o si es el caso contrario.

Cuadro 8. Liquidación de dividendos recibidos de un país CAN para residentes y no residentes

Concepto	Socios Residentes Colombia o País CAN	Socios No Residentes en País CAN
Utilidad antes de Impuestos	100.000	100.000
Impuesto de Renta	26.400	26.400
<b>Utilidad Neta</b>	<b>73.600</b>	<b>73.600</b>
Renta Líquida Gravable	80.000	80.000
Mas: Dividendos CAN (Sociedad A Perú)	7.000	-
Utilidad No Gravada	60.600	53.600
Utilidad Gravada	13.000	20.000

De esta ilustración se puede concluir:

- Cuando se reciben dividendos de sociedades domiciliadas en un País CAN, se elimina la doble tributación siempre y cuando los socios y accionistas de la sociedad colombiana sean residentes en Colombia o en un País CAN,.
- Si los socios o accionistas de la sociedad colombiana no son residentes en un País CAN entonces los dividendos serán gravados y seguirán pagando impuestos, por lo tanto la doble tributación no se elimina.

Los convenios tipo OCDE hacen referencia a los dividendos en el artículo 10, otorgando derechos compartidos al cobro de impuestos sobre dividendos pagados por una compañía residente en un Estado a un residente del otro Estado contratante

Lo anterior quiere decir, que los dividendos pueden estar gravados en ambos estados contratantes, pero el convenio establece un límite para gravarlos en el estado de la residencia cuando la sociedad beneficiaria de su pago tiene determinado porcentaje de participación directa o indirecta en la sociedad que los distribuye, estableciendo una tarifa diferencial que puede variar según el estado con el que se firme el convenio. Por lo general se establecen dos tarifas diferenciales las cuales están relacionadas el artículo 10 literal 2 incisos a y b del Convenio, así:

Figura 3. Límites para gravar dividendos en Convenios España y Chile

<b>España</b>	<b>Chile</b>
0% Participación ≤20%	0% Participación ≤25%
5% Participación >20%	7% Participación >25%

Para ilustrar esta situación, la misma Sociedad Colombia S.A recibe dividendos durante el año gravable 2011 así:

Figura 4. Ejemplo dividendos recibidos de España y Chile

<b>Sociedad</b>	<b>País</b>	<b>Dividendo</b>	<b>Participación</b>
B	España	10.000	30%
C	Chile	20.000	10%

De acuerdo con la participación de la Sociedad Colombia S.A en las sociedades del Exterior se liquida la tarifa correspondiente según lo establece cada convenio.

Figura 5. Ejemplo dividendos gravados en España y Chile

Sociedad	País	Dividendo	Tarifa	Retención	Dividendos Pagados
B	España	10.000	5%	500	9.500
C	Chile	20.000	0%	0	20.000

Las disposiciones establecidas en este artículo no aplican para empresas que tengan un establecimiento permanente en el mismo Estado de la empresa que distribuye los dividendos, ya que en este caso aplica el tratamiento de Beneficios Empresariales, establecidos en el artículo 7 de los convenios tipo OCDE y el cual fue ampliado anteriormente.

Es importante mencionar, que el literal 5 del artículo 10 prohíbe la tributación extraterritorial o secundaria, es decir, el derecho que tiene el Estado de la fuente a gravar los dividendos se restringe a los dividendos que paga la Sociedad que es residente en él y a los que reciben las Sociedades que tienen un Establecimiento Permanente en su jurisdicción.

De acuerdo con lo anterior las sociedades residentes en Colombia que tengan una participación en una sociedad extranjera ubicada en un País Miembro de la CAN o en un país con el cual se tenga firmado un convenio tipo OCDE, deberá tratar las rentas de dividendos de la siguiente manera.

Cuadro 9. Tratamiento fiscal dividendos en Decisión CAN y Convenios OCDE

Decisión CAN 578	Convenio tipo OCDE
<p>Los <u>dividendos netos</u> se consideran Renta Exenta (artículo 11 Decisión CAN)</p> <p>La retención en la fuente a la que fueron sometidos en el estado de la fuente se considera gasto no deducible (concepto DIAN 031430 Abr 18/2006)</p>	<p>Los convenios en el artículo 22 o 23 y el artículo 254 del estatuto tributario establece que los impuestos que pagan en el exterior los dividendos que reciben las sociedades nacionales serán tratados como descuentos tributarios y clasifica el descuento en:</p> <p><b>Indirecto:</b> Corresponde al resultado de multiplicar el dividendo liquidado por la tarifa del impuesto de renta al que estuvieron sometidas las utilidades en el exterior. (art 254 literal a E.T)</p> <p><b>Directo:</b> Equivale a la retención en la fuente que pagaron los dividendos en el exterior (art. 254 literal d E.T)</p>

A continuación se puede observar cómo se determinan de los descuentos tributarios para la Sociedad Colombia S.A

Figura 6. Cálculo descuento tributario por dividendos

Sociedad	País	Dividendo	Tarifa Renta	I.S.R Ext	Retención en la Fuente	Imp. Total	I.S.R COL	Descuento Tributario		
								Directo	Indirecto	Exceso
B	España	10.000	30%	3.000	500	3.500	3.300	500	2.800	200
C	Chile	20.000	35%	7.000	0	7.000	6.600	0	6.600	400
<b>TOTALES</b>		<b>30.000</b>		<b>10.000</b>	<b>500</b>	<b>10.500</b>	<b>9.900</b>	<b>500</b>	<b>9.400</b>	<b>600</b>

I.S.R Ext: Impuesto Sobre la Renta en el Exterior

I.S.R COL: Impuesto Sobre la Renta en Colombia

En la tabla se observa el impuesto a la renta al que se someten las utilidades en cada país, que sumado a la retención en la fuente practicada da como resultado el impuesto total, que de acuerdo con el artículo 254 del Estatuto Tributario no puede exceder el impuesto de renta en Colombia.

La retención en la fuente practicada en el exterior y debidamente certificada, se convierte en el descuento tributario directo, que se incrementa por el impuesto de la renta de los dividendos en el exterior (descuento tributario indirecto). La DIAN mediante el concepto 032443 del 25 de Mayo de 2012 señala que "... el exceso de impuesto pagado en otra jurisdicción sobre esos mismos dividendos, de ninguna manera puede ser llevado como descuento en Colombia", por lo tanto para el caso objeto de análisis tal exceso se pierde, no tienen ningún beneficio.

La depuración de la Renta para la Sociedad Colombia S.A, considerando que no obtiene ingresos diferentes al de los dividendos sería la siguiente:

Cuadro 10. Depuración de la Renta por Dividendos Recibidos

CONCEPTO	RENTA EN COLOMBIA	OBSERVACIONES
Ingresos	40.000	Dividendos recibidos por inversiones en el exterior
Costos o Deducciones	-	
Renta Líquida	40.000	
Renta Exenta	10.000	Dividendos Recibidos por Perú (País CAN)
Renta Líquida Gravable	30.000	
Impuesto Sobre la Renta	9.900	
Descuento Tributario	9.900	Dividendos Convenios España y Chile
<b>Impuesto Neto de Renta</b>	<b>-</b>	

En este caso la renta mundial sería \$0, evitando la doble tributación sobre los dividendos que ya pagaron impuestos en el exterior.

En resumen frente al manejo de los Dividendos en los modelos objeto de análisis, se puede resaltar:

Cuadro 11. Conclusiones tratamiento Dividendos Decisión CAN y Convenios España y Chile

DECISIÓN 578 CAN	CEDI ESPAÑA CHILE
Los dividendos recibidos se manejan como Renta Exenta en Colombia	El dividendo se considera un ingreso gravado y la retención o el impuesto pagado en el Estado de residencia se consideran descuento tributario en Colombia.
Los dividendos recibidos se distribuyen en calidad de No Gravados siempre y cuando el socio o accionista sea residente en un país miembro de la CAN	Los dividendos al distribuirse continúan pagando impuestos en cabeza de los socios o accionistas, por lo tanto el beneficio no se transfiere a estos.
En el Estado de la Fuente los dividendos siempre estarán gravados sin importar la participación del inversionista en la sociedad que los distribuye	En el Estado de la Residencia los dividendos estarán gravados dependiendo de la participación del inversionista en la sociedad.

## 8.5. INTERESES

Los intereses son una retribución o un ingreso recibido por el uso de un capital en calidad de préstamo. En los convenios se refiere al “ingreso proveniente de deudas cobrables de cualquier clase, estén o no aseguradas a través de una hipoteca y otorguen o no un derecho a participar en las actividades del deudor”, excluyendo lo que corresponda a pagos adicionales por mora en el cumplimiento de las obligaciones.

Dentro de los intereses se encuentran los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, los ingresos provenientes de títulos gubernamentales e ingresos de bonos.

Bajo la normatividad de los convenios se consideran intereses todas las sumas de dinero adicional que el deudor pague a su acreedor sobre un capital, así la ley interna de cada estado defina lo contrario. Adicionalmente, debe existir un vínculo económico entre el interés del préstamo y el establecimiento permanente.

En la Decisión 578 de la CAN los intereses se gravan en el País Miembro donde se registra el pago (artículo 10).

En los Convenios con España y Chile tienen renta compartida y se pueden presentar las siguientes situaciones:

- Si la entidad que recibe los intereses, realiza actividades en el estado de donde estos provienen o tiene un establecimiento permanente allí, la renta se tratará como un Beneficio Empresarial, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 de los Convenios tipo OCDE, para el caso particular España y Chile.
- Que los intereses sean gravados en el Estado del residente que otorga el préstamo y se gravan en el Estado del residente que paga los intereses, pero sin exceder los siguientes límites:

Cuadro 12. Límites para gravar intereses en Convenios España y Chile

<b>España</b>	<b>Chile</b>
10% del valor de los intereses	5% del valor de los intereses si el beneficiario es un Banco o una Aseguradora
<p>En este convenio los intereses podrán gravarse en el Estado donde reside el beneficiario de estos sí:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El beneficiario es una entidad estatal, un banco u otra entidad financiera.</li> <li>• Los intereses son producto de ventas a crédito de mercancía o equipos.</li> </ul>	15% de los intereses en los demás casos

## 8.6. REGALÍAS

Las regalías están definidas como el pago realizado por el uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, uso de fórmulas, conocimientos científicos, entre otros.

Se ubican en el artículo 9 de la Decisión 578 de la CAN y están gravadas en el Estado donde se usa el bien o se presta el servicio, Estado de la Fuente.

En los Convenios tipo OCDE, están reglamentadas en el artículo 12 y dentro de este concepto incluye adicionalmente las rentas obtenidas por servicios de consultoría, servicios técnicos y servicios de asistencia técnica.

Sin embargo, en la Decisión tales conceptos están agrupados en el artículo 14 y los denomina como *beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría*.

En nuestra legislación se encuentran algunas definiciones que permiten diferenciar cada uno de estos conceptos.

**Servicios:** Definidos en el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 como “...*toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración...*”

**Servicios Técnicos:** El Consejo de Estado mediante proceso Proceso 0154 de 1984 definió los servicios técnicos “...*como la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica, sin que implique la transferencia de conocimientos...*”

**Asistencia Técnica:** El artículo 2 del Decreto 2123 de 1975 la define como “...*la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica...*”

De acuerdo con lo anterior la diferencia entre servicio técnico y asistencia técnica radica en la transferencia de conocimientos, es decir, la asistencia técnica implica el adiestramiento y la capacitación para realizar la actividad por parte de un tercero, mientras que el servicio técnico se limita al desarrollo de una actividad por un tercero.

**Consultoría:** Los servicios de consultoría son prestados por profesionales que asesoran en un área determinada sin responsabilidad en los resultados que de su ejercicio se derive, normalmente se formalizan mediante un contrato de prestación de servicios.

Teniendo claro cada uno de los conceptos, cada convenio trata este tipo de rentas de la siguiente manera:

Cuadro 13. Conclusiones tratamiento Regalías en Decisión CAN y Convenios España y Chile

DECISIÓN 578 CAN	CEDI ESPAÑA CHILE
<p>Las regalías se gravan en el País Miembro donde se use el bien intangible o en el caso de los servicios, donde se efectúe la causación del gasto.</p> <p>Cada país tiene la potestad para fijar la tarifa según su legislación interna.</p>	<p>Se gravan en el Estado de la Residencia cuando la regalía no está vinculada con un establecimiento permanente a una tarifa del 10% tanto en el Convenio con España como con Chile.</p> <p>Si existe establecimiento permanente el pago por Regalía se maneja como un Beneficio Empresarial y la renta se gravaría bajo los criterios establecidos en el artículo 7 para el establecimiento permanente.</p>

**Ejemplo:**

La Sociedad Colombia S.A domiciliada en Colombia, contrata servicios de consultoría comercial con una empresa del Ecuador y otra de Chile, ya que planea expandir sus servicios en América Latina, dicha consultoría tiene un costo de \$ 10.000 millones de pesos mensuales.



De acuerdo con lo definido anteriormente esta renta estaría gravada en el país que realiza el pago, tanto por lo definido en la Decisión CAN y en los Convenios con España y Chile, por lo tanto las retenciones a practicar son:

Cuadro 14. Ejemplo Regalías Decisión CAN y Convenio Chile

<b>Concepto</b>	<b>Tarifa</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Tarifa</b>	<b>Chile</b>
Servicios Consultoría		10.000		10.000
Retención en la Fuente	33%	3.300	10%	1.000
<b>Total a Pagar</b>		<b>6.700</b>		<b>9.000</b>

La retención en la fuente en el caso de la consultoría de Chile se somete a la tarifa fijada en el Convenio con este País, en el caso de la consultoría de Ecuador se somete a la tarifa fijada en el artículo 408 del Estatuto Tributario, la cual aplica para todos los pagos al exterior con países con los cuales no existe un convenio, solo que en el caso de los Países Miembros de la CAN, esta renta no será sometida nuevamente a tributación tal como lo establece la Decisión 578.

## 9. CONCLUSIONES

De acuerdo con el expuesto en el Marco Teórico, una vez estudiados cada uno de los conceptos inherentes a los convenios para evitar la doble imposición y a partir de la aplicación de estos en las rentas que fueron objeto de análisis, se puede concluir:

- La doble tributación es un hecho que surge cuando una misma renta es gravada por dos o más países, generando una situación desfavorable para el contribuyente, por una deficiencia en el estatuto real o leyes internas de cada país, lo que puede llegar a ocasionar una competencia fiscal dañina entre los países de una misma región o los países involucrados.
- Los convenios para evitar la doble tributación surgen como una medida que dirime tales conflictos y que busca además de facilitar las relaciones comerciales, no generar cargas adicionales a los inversionistas, empresarios y personas naturales, que son contribuyentes.
- En cuanto a la legalidad, los convenios para evitar la doble tributación pueden tener una aplicación directa una vez se firman o su aplicación puede estar sujeta a la aprobación de las Cortes de cada país. Una vez firmados, deben ser ratificados bajo las leyes constitucionales de cada país.
- Se rigen por el derecho tributario internacional y se consideran normas que tienen una aplicación por encima de las leyes internas, si las disposiciones de los convenios generan conflictos con estas, las condiciones del convenio prevalecen.
- Los convenios para evitar la doble tributación definen el territorio en el que deben ser aplicados por cada uno de los países que lo firman, establece conceptos de residencia, establecimiento permanente, las rentas incluidas y el contexto en el que debe ser aplicado.

- Los criterios para gravar las rentas son la Fuente, es decir en el país donde se genera el gasto, bajo este criterio se enmarca la Decisión 578 de la CAN o la Residencia, es decir el país donde reside el beneficiario del pago, como lo establecen los convenios de España y Chile.
- En Colombia los impuestos pagados bajo la implementación de los convenios con España y Chile se manejan como descuento tributario, tal como lo establece el artículo 254 del Estatuto Tributario, pero tales descuentos además de no poder superar la tarifa del impuesto nacional, están limitados por el artículo 259.
- La Decisión 578 de la CAN establece que las rentas deben considerarse exoneradas en el país de la residencia, ya que fueron gravadas en la fuente, lo que genera un beneficio mayor al contribuyente en comparación con los convenios tipo OCDE, ya que la legislación Colombiana no establece un límite para el contribuyente y tienen una incidencia directa en la base para determinar el impuesto.
- Son entonces los convenios para evitar la doble imposición una medida que genera confianza en el inversionista y la oportunidad para los países involucrados de impulsar la economía y generar nuevas esquemas de negocio, lo que constituye un desafío para Colombia apoyar todos los tratados comerciales con ventajas tributarias para evitar la fuga de capitales y la evasión de impuestos de sus nacionales.

## BIBLIOGRAFIA

CAN, Decisión 578 de la comisión de la comunidad andina.

CUBIDES PINTO Benjamín, Normas Y Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional En El Impuesto De Renta Y En El Impuesto Al Patrimonio En Colombia. 1ª Edición, año 2010 Editorial CETA-Medellín.

DIAN, Cartilla Convenios Para Evitar La Doble Imposición Y Prevenir La Evasión Fiscal En Relación A Los Impuestos A La Renta Y Patrimonio. Año 2010

GARCIA NOVOA Cesar, Interpretación De Los Convenios De Doble Imposición Internacional. Bogotá, ICDT, LEGIS.

HERRAN OCAMPO Catalina, La Doble Tributación Internacional Principios Y Realidades De Los Convenios. Bogotá, año 2000 Pontificia Universidad Javeriana.

LONDOÑO Fabio, Dificultades para la interpretación de los convenios de doble imposición. Econ. Gest. Desarro. Cali (Colombia) N°. 8 109 - 123 Diciembre - 2009

MARIN ELIZALDE Mauricio, Aspectos a considerar en el análisis de constitucionalidad de un convenio tributario sobre la renta y el patrimonio.

ROMERO José Andrés, Porque Colombia debería negociar tratados para evitar la doble tributación. Revista internacional legis de contabilidad & auditoría Julio/Septiembre de 2005.

ROY Rohatgi, Principios Básicos de la Tributación Internacional. Edición Primera. Año 2010. Editorial Legis.

VASCO MARTINEZ Rubén, Elementos Básicos del Derecho Tributario Internacional. Año 2012 Editorial CIJUF-Medellín.

ZUZUNAGA DEL PINO Fernando, Convenios para evitar la doble imposición. IX Jornadas Nacionales de tributación IFA.