

COLOMBIA

RELATORÍA NACIONAL

José Andrés Romero Tarazona¹

Colombia, al igual que la mayoría de las jurisdicciones Latinoamericanas, cuenta con reglas del ordenamiento interno que regulan los elementos fundamentales para definir la potestad tributaria en nuestro país y para mitigar la doble tributación. Obviamente, esas medidas se complementan con los Convenios para evitar la doble imposición celebrados por Colombia (en adelante CDIs), los cuales se han constituido como elemento fundamental de la política tributaria de nuestro país; lo anterior, considerando que criterios como la seguridad jurídica y las ventajas tributarias y procedimentales que puede ofrecer un CDI determinado representan una garantía importante para el inversionista.²

En particular, mientras el Convenio Multilateral de la Comunidad Andina de Naciones se fundamenta en el principio de la fuente, los Convenios más modernos y recientes celebrados por Colombia a partir del año 2004 con la negociación del CDI con España, toman como referencia el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, y por eso conservan su estructura básica. Actualmente Colombia ha suscrito 11 convenios de doble imposición -10 que se encuentran en vigor-, entre los cuales se encuentra el Con-

¹ Socio de Brigard & Urrutia, Bogotá D.C., Colombia, donde lidera los equipos de Impuestos, Gestión del Patrimonio y Precios de Transferencia. Abogado de la Pontificia Universidad Javeriana. Obtuvo un LL.M (maestría) en tributación internacional de New York University School of Law, Estados Unidos. Asimismo, es especialista en Estudios Políticos, Económicos y Sociales de la Notre Dame University Phoenix Institute South Bend, IN. El Doctor Romero es actualmente profesor de Tributación Internacional de prestigiosas universidades tales como la Pontificia Universidad Javeriana y la Universidad de los Andes.

² ROMERO TARAZONA, José Andrés. “Why colombia should negotiate double taxation treaties?”. En: *International Tax Review*. En este artículo comentamos las razones por las que Colombia debería incrementar su red de Convenios para evitar la doble imposición. Si bien es un artículo que escribimos en el año 2005 cuando aun no entraba en vigor ningún CDI fundamentado en el modelo de OCDE, consideramos que las razones conceptuales desarrolladas en dicho trabajo se mantienen y por tanto, es una cita pertinente si se quiere profundizar en las ventajas de los CDIs en el contexto de otras transacciones diferentes a las de adquisición de negocios en Colombia.

venio con la CAN (Comunidad Andina de Naciones), y los Convenios con España, México, Chile, Suiza Canadá, India, Corea, Portugal, República Checa y Francia entre otros que se encuentran todavía en negociación.

Adicionalmente, Colombia ha suscrito tratados bilaterales con algunos países para eliminar la doble imposición en sectores específicos como la navegación marítima y aérea.

Siguiendo la metodología propuesta, a continuación desarrollamos las respuestas a las preguntas planteadas por el relator general.

PARTE I: CRITERIOS DE SUJECCIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y PATRIMONIO

- ¿Cuáles son los criterios de conexión que su país aplica para personas jurídicas e individuos? Personal, Real (¿El sistema es de Residencia, Territorial, mixto?)

En Colombia, los criterios de conexión aplicables para personas jurídicas e individuos son en una primera instancia personales (i.e., atiende a criterios de nacionalidad y residencia). En efecto, como se desarrolla en los capítulos siguientes, recientemente, las normas fiscales se han dirigido a un sistema de tributación personal que establece requisitos estrictos para que los nacionales o residentes colombianos muden su residencia y, por ende, escapen al ámbito de sujeción del Estado Colombiano.

Así, en cuanto a personas naturales se refiere, no solo la permanencia en el país sino el mantenimiento de activos y/o familia se erigen como criterios de sujeción. En cuanto a las personas jurídicas, además del lugar de constitución se han introducido elementos como la dirección efectiva. Todos estos elementos son característicos de los regímenes de conexión personal que tienen como consecuencia que los sujetos estén sometidos a tributar sobre toda su renta, sin considerar el lugar donde esta se generó, es decir, que tributan por su renta de fuente mundial

No obstante lo anterior, encontramos en nuestra legislación situaciones que revelan también un elemento de conexión real pues se fundan en un tema de “pertenencia” de la actividad o del bien gravado, respecto a la estructura económica del país.³

Así pues, las reglas de tributación sobre rentas de fuente nacional constituyen un

³ CHIRI GUTIÉRREZ, Isabel, Óp. Cit., p. 39.

claro ejemplo de sujeción real pues conllevan a que cualquier renta de fuente colombiana se sujete a tributación en Colombia, con independencia de la nacionalidad o residencia de quien percibe la renta e incluso sin necesidad que exista un EP en el territorio. También se utiliza un elemento de localización de los activos, por ejemplo, al gravar sucesiones de extranjeros que tengan bienes localizados en Colombia. Incluso, por regla general, se gravan intereses no solo sobre créditos poseídos en el País sino vinculados económicamente a él.⁴

Finalmente, en cuanto al sistema se refiere y, en concordancia con lo anteriormente expuesto, consideramos que se trata de un sistema típico de residencia en la medida en que la base de tributación depende de la clasificación entre residente y no residente, gravando a los residentes sobre sus rentas de fuente mundial y a los no residentes sobre rentas de fuente nacional. No obstante, la Decisión 578 SI aboga por un sistema territorial y, por ende, siendo esta plenamente aplicable en nuestro país, se podría interpretar que el sistema termina por ser de naturaleza mixta.

- ¿Qué elementos definen el carácter de Residente bajo la ley doméstica?

El sistema colombiano de tributación se encuentra gobernado, principalmente, por el concepto de residencia fiscal y el concepto de la fuente de los ingresos. Estos dos elementos resultan indispensables al momento de determinar las cargas tributarias que debe asumir un contribuyente, desde el punto de vista formal (i.e., presentación de declaraciones) y desde el punto de vista sustancial (e.g., régimen del impuesto sobre la renta, tributación mínima, entre otros).

Pues bien, el concepto de residencia fiscal sufrió una modificación importante con la entrada en vigencia de ley 1607 de 2012 -reforma tributaria-. En efecto, con anterioridad a la reforma, el artículo 10 del Estatuto Tributario contemplaba la permanencia en Colombia y el mantenimiento del vínculo esencial de familia y negocios en el país como criterios rectores para definir la calidad de residente.

Con la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas en el año 2012, La ley doméstica incluyó distintas reglas de residencia para las personas naturales y para las personas jurídicas, haciendo más exigentes los requisitos para mudar la residencia fiscal de nuestro país, así

Personas Naturales:

Existen múltiples supuestos por los cuales un individuo puede ser considerado residente en Colombia para efectos tributarios. En este orden de ideas, un indivi-

⁴ Artículo 24 del Estatuto Tributario.

duo será considerado como residente fiscal en Colombia si permanece continua o discontinuamente en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario incluyendo días de entrada y salida del país, durante un periodo cualquiera de trescientos sesenta y cinco (365) días calendario consecutivos. Adicionalmente, los nacionales colombianos se considerarán residentes fiscales en el país si (i) Su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad, tienen su residencia fiscal en Colombia; o (ii) El 50% o más de sus ingresos son de fuente nacional; o (iii) El 50% o más sus activos se entienden poseídos en Colombia o (iv) El 50% o más de sus bienes son administrados en el país.⁵

De esta forma, las normas locales actualmente vigentes en materia de residencia pueden conllevar a que un nacional que se resida fuera de Colombia esté sujeto a tributación en el país por efectos de los activos que permanezcan en territorio Colombia. Ello genera una carga fiscal considerable y no deseable para los residentes colombianos. En la práctica esto ha implicado que muchos nacionales opten por renunciar a su ciudadanía.

Con todo, la Ley 1739 de 2014, que entró a regir el 1 de enero de 2015, estableció que **no** serán residentes fiscales, los nacionales que cumplan con alguno de los supuestos mencionados anteriormente, pero que reúnan una de las siguientes condiciones:

- (i) El 50% o más de sus ingresos anuales tengan su fuente en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio; o
- (ii) Que el 50% o más de sus activos se encuentren localizados en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio.

En adición a lo anterior, es importante tener en cuenta que el criterio de residencia de las personas naturales puede estar sometido a condiciones especiales en aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI). En efecto, en aplicación de la regla de desempate prevista en los tratados ("*tie breaker rule*" artículo 4.2.), normalmente se definirá que la persona será residente del país donde se encuentre su vivienda habitual o su centro de intereses vitales, esto es, donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas.

Con todo, consideramos que conforme a lo que ya hemos expuesto, este criterio de residencia contenida en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia no es necesariamente contraria a la definición de residencia establecida en legislación interna colombiana.

⁵ Artículo 10 Estatuto Tributario - modificado por la Ley 1607 de 2012.

Veamos lo anterior en un ejemplo práctico. Supongamos que un nacional chileno es asignado como representante legal de una compañía en Colombia, pero su familia permanecerá en Chile país por el tiempo que dure su asignación en el cargo de representación legal. En este caso, el análisis debería centrarse en: (i) si por la estructura planteada, bajo la legislación chilena el contribuyente perdería su condición de residente fiscal en Chile y (ii) si permanecerá en Colombia por más de 183 días en cualquier período de 365 días consecutivos. Dependiendo del resultado derivado de este análisis, consideramos que podrían generarse los siguientes escenarios:

- (i) Residencia en Colombia (únicamente): Este sería el caso, si el contribuyente permanece en Colombia por más de 183 días en un período de 365 días consecutivos y pierde simultáneamente su residencia fiscal en Chile (de conformidad con la legislación de dicho país). De ser este el caso, sería residente fiscal únicamente en Colombia.
- (ii) Residencia en Chile (únicamente): Este escenario se presentaría en el evento en que el contribuyente no permanezca en Colombia por más de 183 días en un período de 365 días consecutivos y simultáneamente continúe siendo residente chileno de conformidad con la legislación de dicho país.
- (iii) Residencia dual (solución bajo el Convenio de doble imposición - CDI - suscrito entre Colombia y Chile): Este escenario se presentaría en el evento en que permanezca por más de 183 días en el país en cualquier período de 365 días consecutivos y simultáneamente continúe siendo residente chileno de conformidad con la legislación de dicho país. De ser este el caso, sería necesario recurrir a la cláusula de desempate del Convenio de doble imposición suscrito entre Colombia y Chile, de forma que mientras su centro de intereses vitales esté en Chile, no será considerado como un residente fiscal en Colombia para fines del convenio.

Más allá, la importancia de esta clasificación tiene efectos en cuanto a la base tributación aplicable. En efecto, las personas naturales **residentes** en Colombia se encuentran gravadas con el impuesto de renta en Colombia sobre sus ingresos y patrimonio de **fuentes mundial**.⁶ Vale precisar que hasta el año 2012, los extranjeros residentes únicamente tributaban sobre sus rentas de fuente mundial transcurridos 5 años de residencia, pero esta regla se modificó con la reforma comentada.

Adicionalmente, para las personas **residentes**, el impuesto será determinado de acuerdo con el sistema ordinario (impuesto sobre la renta sobre la base que re-

⁶ Artículo 9 Estatuto Tributario.

sulte mayor entre la renta líquida y la renta presuntiva), a una tarifa progresiva que va desde el 0% hasta el 33%, sin que el impuesto a cargo sea inferior al impuesto mínimo alternativo nacional (IMAN) o al impuesto mínimo alternativo simplificado (IMAS), según el caso.

A contrario sensu, las personas naturales **no residentes** sólo están gravadas sobre sus ingresos y patrimonio de **fuentes colombiana** (siendo la tarifa aplicable 39%, por regla general). Usualmente, las personas naturales no residentes pagan el impuesto sobre la renta a través de las retenciones en la fuente que le son practicadas por los agentes de retención en Colombia, sobre cada pago o abono en cuenta (aplican diferentes tarifas 39%, 10%, 14, dependiendo de la naturaleza del servicio).

Personas jurídicas:

Sin perjuicio de las disposiciones incluidas en los CDI, para efectos domésticos, las personas jurídicas se clasifican entre sociedades nacionales y sociedades extranjeras.

Ahora bien, la reforma tributaria también incluyó una modificación importante a este respecto pues dispuso que se consideran nacionales, además de aquellas sociedades cuyo domicilio principal esté ubicado en Colombia o que hayan sido constituidas de acuerdo a normas colombianas, las sociedades que durante el respectivo año gravable tengan su sede efectiva de administración en territorio nacional.

Para los anteriores efectos, la Reforma aclara que el “*sede efectiva de administración*» es el lugar donde materialmente se toman las decisiones comerciales y de gestión decisivas y necesarias para llevar a cabo las actividades de la sociedad como un todo”. Es decir, conforme a la nueva regulación, una sociedad del extranjero podrá ser considerada nacional para efectos fiscales, sí su sede efectiva de administración se encuentra en el país.

Así las cosas, sociedades holding en el exterior y cualquier otra entidad que tenga vínculos con Colombia, puede considerada nacional y, por tanto, podrá estar obligada a tributar en el país sobre sus rentas de fuente mundial, a pesar de tener su domicilio en el exterior. Esto debería ser revisado con especial cuidado en el caso de los grupos económicos con presencia de diferentes países.

- ¿Pueden las normas antiabuso ser aplicadas para eliminar el carácter de residente?

La norma general antiabuso fue recientemente incluida en nuestro ordenamiento local por la Ley 1607 de 2012 que adicionó el artículo 869, 869-1 y 869-2 del

Estatuto Tributario. En términos generales, la norma general anti-abuso supone que las autoridades tributarias colombianas pueden cuestionar una transacción o una serie de transacciones u operaciones abusivas o fraudulentas, para desconocerlas o re-caracterizarlas, con el fin de determinar los efectos fiscales que se hubieren derivado si la conducta abusiva no se hubiese llevado a cabo.

La norma anti-abuso define de manera amplia qué se entiende por conductiva abusiva y, en consecuencia, se podría concluir que ésta podría ser aplicada para recaracterizar la residencia fiscal. Sin embargo, dada su reciente incorporación al ordenamiento jurídico, no conocemos la existencia de jurisprudencia o pronunciamiento de las cortes tributarias colombianas. Tampoco existe doctrina de la autoridad tributaria que haga referencia a la aplicación de la norma anti-abuso con el propósito de recaracterizar la condición de residencia o domicilio.

En todo caso, en la medida en que las normas de residencia son objetivas, consideramos que la residencia fiscal no podría ser desvirtuada en virtud de las normas anti-abuso colombianas. Consideramos que al momento de definir el abuso o fraude fiscal la norma colombiana hace referencia a las operaciones tendientes a afectar el impuesto en Colombia, con lo que un contexto más amplio dirigido a evitar beneficios tributarios en otros países, que pudieran derivarse de la condición de residente fiscal en Colombia, no estarían cubiertos por la norma actualmente vigente en nuestro país.

- *¿Cuál es el criterio de sujeción aplicable al Establecimiento Permanente?*

Sea lo primero comentar que no obstante su reciente inclusión en el Estatuto Tributario mediante la Ley 1607 de 2012, la figura del establecimiento permanente no es completamente novedosa en nuestro ordenamiento jurídico. Los distintos convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscritos por Colombia incluyen este concepto y establecen reglas específicas sobre el régimen tributario aplicable a las actividades empresariales desarrolladas a través de un establecimiento permanente. Sin embargo, existen diferencias fundamentales ente el concepto de establecimiento permanente de los convenios y el del derecho interno, en cuanto al ámbito de aplicación, el propio concepto de establecimiento permanente y el alcance práctico de uno y otro concepto que desarrollaremos más adelante.

Desde la perspectiva puramente conceptual, el Estatuto Tributario sigue en términos generales, el concepto de EP contenido en el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE. Así, la definición local contempla la existencia de un EP por

(i) Lugar fijo de negocios; o (ii) Agente dependiente.

Un establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera realiza total o parcialmente su actividad. Aclara la norma que la empresa extranjera podrá ser una persona natural sin residencia en el país, una sociedad o cualquier otro tipo de entidad extranjera.

De otro lado, habrá lugar a un establecimiento permanente incluso en aquellos casos en los que las actividades en el país se desarrollen a través de un agente dependiente, cuando aquél tenga o ejerza habitualmente la facultad de concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa del exterior.

Sin perjuicio de lo anterior, no habrá lugar a establecimiento permanente cuando la empresa extranjera realice sus actividades en Colombia a través de un agente independiente ni cuando las actividades que realice (directamente o a través de un agente dependiente) sean de carácter auxiliar o preparatorio.

Como se ve, el Gobierno Nacional tomó varios de los elementos del concepto de establecimiento permanente definidos por el modelo de la OCDE con su modificación del año 2010. Esto incluye la aplicación de la regla general de atribución de rentas a los establecimientos permanentes con fundamento en las reglas de precios de transferencia, lo que de entrada representa un conflicto en la aplicación de los convenios celebrados por Colombia con fundamento en el modelo de la OCDE antes de su modificación en el año 2010 (España, Suiza, Chile, México y Canadá).

Adicionalmente, el concepto de establecimiento permanente en los tratados está estructurado de forma que el país de la fuente pierde la potestad tributaria sobre las rentas de fuente nacional que no puedan atribuirse a un establecimiento permanente. Por el contrario, las normas del ordenamiento interno establecen que las rentas de fuente nacional tributan en Colombia independientemente de la existencia o no de establecimiento permanente. Lo anterior lleva a que el concepto colombiano sea atípico y produzca confusión entre los extranjeros que quieren invertir y desarrollar negocios en Colombia.

Hay otras dificultades propias del contenido y del alcance de las normas de la Ley 1607 y del Decreto 3026 de 2007. Nos llama la atención, por ejemplo, la obligación que tienen los establecimientos permanentes de llevar una contabilidad fiscal independiente que no se fundamenta necesariamente en los soportes típicos transaccionales (contratos, facturas, etc.), sino que se construye a partir de un estudio de funciones, activos, riesgos y personal involucrado en la actividad del establecimiento. En muchos casos este resultado fiscal va a diferir de los libros de con-

tabilidad del establecimiento permanente, lo que sin duda va a generar diferencias entre los resultados contables y fiscales con distorsiones que pueden resultar en cargas tributarias adicionales.

Lo anterior puede resultar en doble tributación cuando el país del inversionista haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición basado en el modelo OCDE anterior al año 2010, pues en el mismo la renta líquida no se determinaba con fundamento en las reglas de precios de transferencia, con lo que en Colombia la renta se determina mediante dicha metodología pero en el país de residencia mediante la metodología tradicional, lo que llevará a resultados diferentes y a la posibilidad de que el país de la residencia no acepte créditos tributarios por impuestos en Colombia sobre una base que no corresponde a la calculada por dicho país.

Es importante tener en cuenta que aun cuando Colombia actualmente no es un miembro activo de la OCDE, la Corte Constitucional, mediante Sentencia C - 460 de 2010 ha reconocido que los comentarios de la OCDE sobre el modelo de Convenio, si bien constituyen una valiosa herramienta auxiliar de interpretación, no son de obligatorio cumplimiento, ni pueden ser invocados en virtud de los medios de interpretación de los tratados contenidos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena.

- *¿Cuáles son los impuestos sobre la renta y patrimonio a los que está sujeto un residente? ¿Cuáles están fuera de esas categorías?*

Las personas naturales residentes en Colombia, están por regla general sujetas al impuesto básico de renta y su complementario de ganancias ocasionales. En los términos del artículo 9 del Estatuto Tributario, el impuesto básico de renta gravará los ingresos de fuente nacional y extranjera percibidos por un contribuyente que sea residente fiscal en Colombia. Las personas naturales están sujetas al impuesto básico de renta a una tarifa variable entre el 0% y el 33%.⁷ La tarifa aplicable dependerá de la base gravable del contribuyente.

Por su parte, los artículos 299 y siguientes del Estatuto Tributario disponen que el impuesto complementario de ganancias ocasionales grava los ingresos derivados de (i) la utilidad en la enajenación de activos fijos poseídos por dos años o más; (ii) las utilidades originadas en la liquidación de sociedades; (iii) los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones; y (iv) por loterías, premios, rifas y apuestas. En este orden de ideas, los residentes estarán sometidos al impuesto de ganancias ocasionales cuando perciban ingresos por alguno de los anteriores con-

⁷ Artículo 241 del Estatuto Tributario.

ceptos. Por regla general y, en los términos del artículo 313 del Estatuto Tributario, las ganancias ocasionales (i.e. ganancias de capital), están sujetas a una tarifa del 10%. Para ganancias ocasionales provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, la tarifa es del 20%.⁸

Las personas jurídicas domiciliadas en Colombia están sujetas a (i) El impuesto básico de renta y su complementario de ganancias ocasionales; y (ii) al impuesto sobre la renta para la equidad -CREE- junto con su sobretasa. El impuesto básico de renta y el impuesto complementario de ganancias ocasionales operan en términos muy similares al impuesto de renta de las personas naturales. No obstante, para las personas jurídicas se aplica una tarifa única del 25%, tal como se dispone en el artículo 240 del Estatuto Tributario. Las ganancias ocasionales tienen un tratamiento idéntico.

De otro lado, el CREE es un impuesto sobre la renta adicional para las personas jurídicas, que, aunque es un impuesto independiente del impuesto básico de renta, comparte muchas de sus características. Este impuesto tiene una tarifa única de 9%.

Adicionalmente, desde el año 2015, se creó una sobretasa al CREE que deberá ser pagada por todos los contribuyentes del CREE cuya base gravable sea igual o superior a COP 800.000.000 (Aprox. USD 242.500). La tarifa de la sobretasa fue del 5% para el 2015, es del 6% para el 2016, y será del 8% para el 2017 y del 9% para el 2018.

Las personas jurídicas sujetas al CREE quedan exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), por aquellos trabajadores que deven-guen, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Con este panorama, el reciente informe presentado por la Comisión de Expertos para la Competitividad Tributaria ha sugerido que *“las tarifas de impuesto sobre la renta, adicionadas al CREE y a su sobretasa, y la carga del impuesto al patrimonio sobre las sociedades, han mostrado en conjunto una tendencia ascendente que va en contravía de lo que sucede en el resto del mundo, lo cual reduce la capacidad competitiva del aparato productivo colombiano. Así mismo, la desigualdad en el tratamiento entre sectores económicos y empresas debido a los múltiples beneficios y a la alta evasión, se refleja en tarifas efectivas muy dispersas, lo cual no tiene ningún sustento técnico y crea condiciones de competencia desleal. La complejidad del impuesto es alta y se agudizó con el desdoblamiento*

⁸ Artículo 317 del Estatuto Tributario.

del impuesto en renta, CREE y sobretasa del CREE".⁹ Por tanto, se prevé una modificación sustancial en las tarifas actuales.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante tener en cuenta que las entidades sin ánimo de lucro, las sociedades que operen dentro de zonas francas, y otros tipos asociativos especiales están sometidas a regímenes especiales del impuesto sobre la renta, así:

(i) Zonas Francas

Conforme lo dispone el artículo 240-1 de Estatuto Tributario, las entidades calificadas como usuarios industriales ubicadas en zonas francas están sujetas a una tarifa de renta del 15%.

Es importante precisar que las sociedades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012, o aquellas que hayan radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas, y los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas, no serán responsables del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).¹⁰

(ii) Ley 1429 de 2010

La Ley 1429 de 2010 prevé ciertos beneficios para las pequeñas empresas que inicien o hayan iniciado actividades a partir de su entrada en vigor. La ley define las *pequeñas* empresas como todas aquellas empresas desarrolladas por personas naturales, jurídicas o de hecho que cumplan con los siguientes requisitos: (i) tener máximo cincuenta (50) empleados, (ii) tener activos por un valor máximo de 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y (iii) inscribirse en el registro mercantil con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley. Para las empresas que cumplan con estos requisitos, la fecha de entrada en vigencia de la L. 1429 se tendrá como la de inicio de sus actividades económicas.

En materia de impuesto sobre la renta, el primero de los beneficios consiste en que las pequeñas empresas pagarán el impuesto con una tarifa reducida que incrementará progresivamente durante los primeros cinco (5) años de operación, hasta alcanzar la tarifa general del impuesto sobre la renta.

Así, pues, las nuevas pequeñas empresas cobijadas por la L. 1429 aplicarán una tarifa del 0% sobre el impuesto sobre la renta durante los primeros dos años o pe-

⁹ Informe Final de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria Presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Diciembre de 2015.

¹⁰ Ley 1607 de 2012, artículo 20, "Parágrafo 3°".

ríodos gravables, contados a partir del inicio de actividades. Luego, liquidarán el impuesto sobre la renta al 25% de la tarifa general durante el tercer año, al 50% durante el cuarto año, al 75% durante el quinto año, y al 100% a partir del sexto año.

Por otra parte, estas pequeñas empresas no estarán sujetas a retención en la fuente durante los cinco (5) primeros años o períodos gravables, contados a partir del inicio de su actividad.

(iii) Entidades del régimen tributario especial

Finalmente, De conformidad con los artículos 19 numeral 1 y 356 del Estatuto Tributario, las entidades pertenecientes al régimen tributario especial, no están sujetas a impuesto sobre la renta o complementarios en Colombia en la medida en que las utilidades se reinviertan en su objeto social. Para tales efectos, se entenderá que son entidades del régimen tributario especial aquellas que se dediquen a actividades de interés general relacionadas con salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o con programas de derecho social.

De otro lado, la legislación colombiana contempla el impuesto a la riqueza como un impuesto transitorio (vigente por 4 años), que grava los patrimonios que a 1 de Enero de 2015 fueran iguales o superiores a COP 1.000.000.000 (Aprox. USD 300.000). En el caso de los residentes y domiciliados, este impuesto grava la riqueza (i.e. Activos Brutos menos pasivos) de fuente mundial. Este impuesto se causa para las personas jurídicas por los años 2015 a 2017, y para las personas naturales por los años 2015 a 2018. Las tarifas aplicables dependerán del año de causación y del monto del patrimonio líquido.

Es de precisar que precisamente por este límite temporal, el impuesto no aplicará a los inversionistas que hayan efectuado inversiones con posterioridad al 1 de enero de 2015.

Adicional al impuesto a la riqueza, los residentes que hayan omitido activos o incluido pasivos inexistentes están sometidos al impuesto complementario de normalización tributaria. El objetivo de este impuesto complementario es la regularización de los activos y pasivos de los contribuyentes que se encuentren en una situación irregular ante el fisco. La tarifa de este impuesto complementario fue del 10% por el año 2015, y será del 11.5% por el 2016 y del 13% por el 2017. Para el año 2017, todos los contribuyentes deberán haber regularizado su situación tributaria ante el fisco, so pena de un incremento en las sanciones por inexactitud en las declaraciones tributarias.

A este respecto, mediante Sentencia C- 551 de 2015 del 26 de agosto de 2015, la Corte Constitucional avaló el impuesto Complementario de Normalización Tributaria por considerar que la lucha contra la evasión tributaria y la defensa de la base gravable de los impuestos son fines legítimos de protección constitucional, pues hacen efectivo el deber de contribuir dentro de criterios de igualdad y justicia.

No obstante, en nuestra opinión, este impuesto de normalización, desde el punto de vista práctico, es equivalente una amnistía pues se evidencian los elementos esenciales que han sido destacados por la jurisprudencia constitucional al analizar otro tipo de medidas de normalización o regularización fiscal, a saber: (i) *Es una medida tendiente a inhibir o atenuar las consecuencias adversas (investigaciones, liquidaciones, sanciones), derivadas de un incumplimiento. Genera un incentivo para que el contribuyente moroso se ponga al día con sus obligaciones y ajuste su situación fiscal a la realidad.* (ii) *compromete, prima facie, los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, pues siendo un incentivo para que los contribuyentes incumplidos se pongan al día con el fisco puede llegar a desequilibrar el reparto equitativo de las cargas públicas, en detrimento de quienes han satisfecho de manera completa y oportuna sus obligaciones.*¹¹ Lo anterior sin perjuicio de que celebramos esta posibilidad jurídica que, sin duda, se justifica en estos momentos de coyuntura política y económica.

– ¿Cuál es la definición de impuesto? Comente si el carácter compulsorio es un requisito imprescindible o no. ¿Las prestaciones son solo en dinero? ¿Se admiten prestaciones en especie?

La definición de impuesto se ha desarrollado vía jurisprudencial, teniendo como referente los principios tributarios de la Constitución Política Colombiana. La Corte Constitucional ha determinado que *“el contribuyente está obligado a pagar el impuesto sin recibir ninguna contraprestación por parte del Estado. No hay una relación do ut es, es decir, los impuestos representan la obligación de hacer un pago, sin que exista una retribución particular por parte del Estado”*.¹²

En igual sentido, el Consejo de Estado (máximo tribunal de lo contencioso administrativo) ha definido el impuesto como *“Un tributo sin contraprestación directa que obedece al hecho de pertenecer a una comunidad. La doctrina y la jurisprudencia lo caracterizan diciendo que se cobra indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo determinado; no guarda relación directa e inmediata con un beneficio obtenido por el contribuyente; una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo con criterios y prioridades distintos de los del contribuyente, no se destina a un servicio público específico sino a las arcas*

¹¹ Corte Constitucional, Sentencia C-833 de 2013, C-511 de 1996, C-992 de 2001, C-1114 de 2003, (C-1115 de 2001, C-260 de 1993, C-823 de 2004, C-910 de 2004.

¹² CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-545 de 1994, M.P.: Guillermo Vargas Ayala.

*generales para atender los servicios que se requieran”.*¹³

Con todo, el artículo 95 de la Constitución Política contiene un mandato en el sentido que los ciudadanos deben contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad.

En línea con lo anterior, el artículo 363 de la Constitución Política dispone que el sistema tributario debe fundarse en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Vale la pena precisar que de acuerdo con lo establecido en el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución Política, corresponde al Congreso, de manera exclusiva, hacer las leyes y, por medio de éstas, establecer las contribuciones fiscales.

Por su parte, el artículo 338 de la Constitución Política establece que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

En ese orden de ideas, corresponde al Congreso, en forma exclusiva, establecer las contribuciones fiscales y, en ejercicio de esa facultad legislativa, esta es la Corporación encargada de determinar qué beneficios tributarios son concedidos a los contribuyentes y cuál es el alcance de los mismos.

Sobre este tema, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante Sentencia N° 9456 de 1999, consideró:

“En materia impositiva rige el principio de legalidad de los tributos, en cuya virtud su creación es de reserva de ley, conforme a la función asignada para «establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente, contribuciones parafiscales (art. 150 - 12) en concordancia con el 338 de la Carta, que reservó con exclusividad para los cuerpos colegiados de elección popular la facultad de imponer tributos (...)”.

La consecuencia lógica de que sea el legislador tributario, entendido éste como el Congreso, los Concejos Distritales y las Asambleas Departamentales, el único facultado, bajo circunstancias de normalidad, para crear e imponer tributos, es que también será él, el único facultado, en circunstancias de normalidad, para establecer los eventos y condiciones de acceso a los beneficios tributarios así como, las limitaciones aplicables a los mismos.

No de otra forma podría ser, pues si la facultad de creación de los tributos estu-

¹³ Sala Plena. Consejo de Estado. Sentencia S- 028 del 11 de Diciembre de 2001. C.P. Jesús María Lemos.

viera separada de la facultad de regulación de las circunstancias especiales que deben tenerse en cuenta al momento de su aplicación (exenciones, exclusiones, condiciones), de un lado, perdería todo sentido el objetivo buscado por el Constituyente al consagrar el principio de reserva legal y del otro, sería imposible mantener un sistema tributario lógico y coherente.

De esta forma, salvo expresas excepciones reguladas por el legislador tributario, el pago de impuestos es de carácter obligatorio o compulsorio para los Administrados una vez se verifiquen los elementos del hecho generador.

Finalmente, en cuanto al pago de los impuestos, debe precisarse que en principio las obligaciones tributarias deben cubrirse en dinero.

No obstante, dentro del trámite del cobro coactivo previsto en los artículos 823 del Estatuto Tributario y siguientes, la Autoridad Tributaria puede ordenar el embargo y secuestro de bienes para que sean rematados y adjudicados y se cubran con ellos las deudas fiscales. Incluso, el artículo 840 del Estatuto Tributario se refiere a la dación en pago como mecanismo para el pago de acreencias fiscales. En todo caso, en nuestra experiencia, la aplicación de esta medio de pago se ha efectuado tradicionalmente mediante regulaciones particulares que buscan aliviar las cargas de ciertos sectores (por ej, en el año 2001 se permitió la dación en pago dentro de los procesos concursales y de liquidación forzosa administrativa de las instituciones financieras vigiladas por la Superintendencia Bancaria y el 2011 se reguló de manera expresa el proceso para deudores ubicados en la zona de frontera con Venezuela)

- ***¿Qué elementos define la ley doméstica para que un impuesto sea considerado impuesto sobre la renta o sobre capital? ¿Existen impuestos heterodoxos que son considerados impuestos sobre la renta o capital en la legislación interna? ¿Dónde entran los impuestos a donaciones y sucesiones?***

Las normas tributarias que regulan el impuesto de renta, el impuesto a la riqueza y el impuesto al patrimonio, definen de forma estricta los elementos del tributo de forma que es posible identificar si el impuesto respectivo grava la renta o el capital. Así, a partir de estas normas, la doctrina oficial de la administración tributaria y la jurisprudencia han clasificado los impuestos en una u otra categoría.

De otro lado, en Colombia tanto el impuesto básico de renta como el CREE pueden considerarse como un impuestos heterodoxos.

En efecto, en cuanto al impuesto de renta se refiere, los contribuyentes deben determinar su impuesto a cargo de acuerdo con dos métodos: (i) El método ordi-

nario (Ingresos - costos y deducciones); y (ii) el sistema de renta presuntiva. De acuerdo con el sistema de renta presuntiva previsto en el artículo 189 del Estatuto Tributario, se presume de derecho que la renta líquida de los contribuyentes no es inferior al 3% de su patrimonio líquido a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

Por su parte, en cuanto al CREE se refiere, la normativa vigente dispone que, para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior, de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la conveniencia del sistema presuntivo, recientemente la Comisión de Expertos en su informe final ha recomendado fortalecer la renta presuntiva, la cual se calcularía como un 4% (en lugar del actual 3%) de un patrimonio redefinido con una base ampliada y eliminar el impuesto a la riqueza por considerarlo anti técnico con importantes repercusiones negativas sobre la inversión y el crecimiento económico.

Finalmente, como se mencionó anteriormente, las donaciones y sucesiones son ingresos que constituyen ganancia ocasional y están sometidos al impuesto a las ganancias ocasionales, que es un impuesto complementario al impuesto sobre la renta. Vale precisar que la comisión de impuestos ha sugerido, para el caso de las sociedades, gravar las ganancias ocasionales como rentas ordinarias

- ***¿Existe una definición de renta y patrimonio en su país? Existen pausas o elementos sobre caracterización de la renta? (Por ejemplo, definiciones domésticas de dividendos, intereses, regalías, asistencia técnica, etc.)***

Concepto de renta

En términos generales, se entiende por renta todo ingreso susceptible de incrementar el patrimonio. Si bien el ET no consagra una definición precisa de renta, sí dispone los elementos que la componen y cómo calcularla.

De igual manera, aunque el ET no consagra una definición general de patrimonio, sí establece qué se entiende por patrimonio bruto y patrimonio líquido. Par el efecto, el artículo 261 del ET establece que el patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable. A su vez, el artículo 282 del ET establece que el patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gra-

vable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha.

Dividendo

Sin perjuicio de las definiciones incluidas en los CDIs suscritos por Colombia, la legislación nacional sí contempla las definiciones de dividendo. Específicamente el artículo 30 del ET contiene una definición exhaustiva de lo que debe ser entendido por dividendos, incluyendo:

- (i) *La distribución ordinaria o extraordinaria que, durante la existencia de la sociedad y bajo cualquier denominación que se le dé, haga una sociedad anónima o asimilada, en dinero o en especie, a favor de sus respectivos accionistas, socios o suscriptores, de la utilidad neta realizada durante el año o período gravable o de la acumulada en años o períodos anteriores, sea que figure contabilizada como utilidad o como reserva. Se incluye la distribución de utilidades en acciones o su traslado a la cuenta de capital social.*
- (ii) *La distribución extraordinaria que, al momento de su transformación en otro tipo de sociedad y bajo cualquier denominación que se le dé, haga una sociedad anónima o asimilada, en dinero o en especie, a favor de sus respectivos accionistas, socios o suscriptores, de la utilidad neta acumulada en años o períodos anteriores.*
- (iii) *La distribución extraordinaria que, al momento de su liquidación y bajo cualquier denominación que se le dé, haga una sociedad anónima o asimilada, en dinero o en especie, a favor de sus respectivos accionistas, socios o suscriptores, en exceso del capital aportado o invertido en acciones.*
- (iv) *La distribución de las utilidades de una sucursal.*

Este es un concepto de reciente incorporación en nuestra legislación. En efecto, con la expedición de la Ley 1607 de 2012 el legislador equiparó la distribución de utilidades de las sucursales a los dividendos distribuidos por las sociedades y, por ende, las sujeta a tributación conforme a las reglas de imputación previstas en los artículos 48 y 49 del E.T. A diferencia de las legislaciones en las que se crea un impuesto a las sucursales (Branch tax), en nuestro país se logra un efecto similar asimilando la distribución de utilidades de una sucursal a la distribución de dividendos y dándole un tratamiento equivalente.

Esto conlleva un impacto importante si por ejemplo la Sucursal distribuye utilidades que no hayan estado gravadas en Colombia pues, si esas utilidades se distribuyen como dividendos, normalmente estarían sometidas a una retención en la fuente del 33% en Colombia. En el pasado, la no existencia de esta norma, representaba una clara ventaja de las sucursales frente a las sociedades nacionales.

Sin embargo, aunque las distribuciones de la Sucursal serían dividendos desde la

perspectiva tributaria colombiana, pensamos que se pueden evaluar otras interpretaciones alternativas a la luz de los CDI suscritos en Colombia. Consideremos por ejemplo el CDI suscrito con España. En este sentido, el análisis abarcaría el estudio del numeral 3 del artículo 10 del CDI que establece el alcance de lo que debería entenderse por dividendos; que no comprende las utilidades distribuidas por una sucursal. Asimismo, deberá determinarse si de conformidad con el Protocolo del CDI, el hecho que las utilidades no deban estar sometidas a ningún tipo de impuesto sobre remesas, pueda ser un aspecto aplicable a las utilidades a ser distribuidas por una sucursal.

De ser este el caso, las utilidades a ser distribuidas por la Sucursal, no estarían sometidas a tributación vía retención en la fuente por cuanto no sería un concepto de renta sometido a tributación en Colombia; en efecto, serían rentas ya sometidas a tributación a nivel de la Sucursal en su depuración del impuesto sobre la renta y CREE de conformidad con el estudio de atribución de rentas correspondiente.

Intereses

En los convenios celebrados por Colombia hasta el momento se ha previsto la cláusula del reenvío a la legislación interna del Estado desde el que se pagan los intereses, para efectos de determinar el alcance de la definición de “interés” en los términos del convenio. Se considera interés “(...) cualquier otra renta o rendimiento que la legislación interna del Estado de donde procedan las intereses asimile a las rentas o rendimientos de las cantidades dadas en préstamo (...)”.

El artículo 395 del Estatuto Tributario, referido a la retención en la fuente aplicable a los intereses y rendimientos financieros, se establece una descripción que puede tomarse como referente, en virtud de la cual se establece que la retención en la fuente es procedente sobre “los pagos o abonos en cuenta que efectúen las personas jurídicas y sociedades de hecho, por concepto de rendimientos financieros, tales como, intereses, descuentos, beneficios, ganancias, utilidades y, en general, lo correspondiente a rendimientos de capital o a diferencias entre valor presente y valor futuro de éste, cualesquiera sean las condiciones o nominaciones que se determinen para el efecto”.

Ahora bien, si nos remitimos a las normas de la legislación financiera, el artículo 68 de la Ley 45 de 1990, en virtud de la cual “para todos los efectos legales se reputarán intereses las sumas que el acreedor reciba del deudor sin contraprestación distinta al crédito otorgado, aun cuando las mismas se justifiquen por concepto de honorarios, comisiones u otros semejantes. Así mismo, se incluirán dentro de los intereses las sumas que el deudor pague por concepto de servicios vinculados directamente con el crédito en exceso de las sumas que señale el reglamento”.

En desarrollo de lo anterior, la Superintendencia Financiera de Colombia mediante su circular básica jurídica, en el capítulo 1 sobre operaciones activas, establece que *“dado que los intereses son réditos de un capital, debe entenderse incluido en ellos tanto lo que se cobra por ceder el beneficio de hacer uso del dinero, como por asumir el riesgo que ello representa y en general todas las cargas de tipo accesorio que se derivan para el acreedor respectivo, con excepción de los impuestos directos que se causen, como podrían ser los estudios de crédito y los costos de control y cobranza normal u ordinaria, resultando así remunerada con tales réditos y en su integridad, la operación financiera”*.

Regalías

En Colombia se hace referencia al concepto de beneficio o regalía, cuando se definen las reglas para determinar los ingresos de fuente colombiana. Es así como en el numeral 7° del artículo 24 del Estatuto Tributario se establece que se considera ingreso de fuente colombiana *“Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del «know how», o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país”*. Las normas tributarias establecen una excepción en la fuente para el caso de los servicios de asistencia técnica, que se hace extensiva a los servicios técnicos y de consultoría mediante el artículo 408 del Estatuto Tributario, en virtud de la cual aun cuando los servicios se presten materialmente en el exterior se consideran de fuente nacional y se sujetan a imposición en el país.

Ahora bien, en el literal i) del artículo 2 de la Decisión 578, se establece que *“El término «regalía» se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros (...)”*.

Por lo anterior, en Colombia el concepto de regalías es amplio y se refiere a cualquier pago recibido en consideración del uso de, o el derecho al uso de propiedades intangibles o información. En los convenios celebrados por Colombia se extiende este concepto a los cánones por el uso de equipos y maquinaria industria o comercial, y a los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y de consultoría.

Know how, consultoría, asistencia y servicios técnicos

En los convenios celebrados por Colombia hasta el momento, se ha incluido dentro de la definición de cánones o regalías, no solamente el know how sino también los servicios técnicos, de asistencia técnica o de consultoría, con lo que la dificultad en la diferenciación entre cada uno de estos conceptos podría obviarse a la

hora de aplicar el convenio.

Los ingresos derivados de consultorías, asistencia técnica y servicios técnicos prestados por un extranjero sin domicilio en Colombia están sujetos a normas especiales de origen según las cuales se consideran ingresos de fuente colombiana y, por tanto, sujetos a la retención de 10%, independientemente de si el servicio se presta en el país o en el exterior. Si está sujeto a esta retención, el extranjero no tiene que presentar declaración de renta en Colombia. La política que subyace a este tratamiento especial es que los países en desarrollo están interesados en promover la transferencia de conocimiento y de tecnología de las naciones desarrolladas, y en evitar la erosión de la base gravable. Este principio especial sobre la fuente es muy similar al que aplica para los derechos de uso de un bien intangible; con respecto a los servicios que implican calificación y conocimiento especiales, es muy difícil trazar una línea divisoria con las regalías, porque los servicios de ciencia y tecnología podrían considerarse como transferencia de “know how”.

Los modelos de la OCDE y de las Naciones Unidas no contemplan un principio especial para este tipo de servicios, por lo que el gravamen se aplica bajo el concepto de rentas empresariales (artículo 7°), o de servicios personales dependientes (artículo 14). El efecto de la aplicación de estos principios es incierto, dado que un tratado que incorpore estas normas tendría varias consecuencias: los servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría prestados en el exterior no estarían sujetos a tributación en Colombia (bajo la legislación interna estarían sujetos a la retención de 10% sobre el ingreso bruto), y los servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría prestados en Colombia estarían sujetos al impuesto sobre la renta neta a una tarifa del 33% (bajo la legislación interna estarían sujetos a la retención de 10% sobre el ingreso bruto).

Sin embargo, seguramente Colombia trataría de preservar esta norma en una eventual negociación, tal como ha ocurrido con los convenios celebrados hasta el momento, los cuales incluyen los servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría dentro de la definición de regalías. Así, en este caso, Colombia mantendría el derecho que hoy ostenta de imponer una retención de 10% sobre los pagos por este tipo de servicios, pero modificaría la fuente del ingreso para ambas partes. Esto es, en la medida en que la contraparte en el convenio también reconociera que la fuente en este tipo de servicios es Colombia como país en el que se usa el servicio, la posibilidad de reconocer créditos tributarios por impuestos pagados en el exterior estaría encontrando soporte legal (recordemos que los créditos o descuentos tributarios, normalmente se reconocen únicamente sobre impuestos pagados en el exterior sobre rentas de fuente extranjera).

Es importante que el Gobierno colombiano establezca definiciones para los servi-

cios de consultoría, asistencia técnica y los servicios técnicos con el fin de ofrecer certidumbre y evitar los abusos del tratado. Contemplar una definición específica para consultoría, asistencia técnica y servicios técnicos no sólo es preferible desde el punto de vista jurídico, sino que está más en consonancia con la legislación interna.

Sin perjuicio de lo anterior, en Colombia se han adoptado definiciones generales, en virtud de las cuales se pueden identificar algunas características generales de estos servicios, sin definir con total claridad el alcance de dichos servicios:

1. Consultoría: Son contratos de consultoría los referidos a los estudios necesarios para la ejecución de proyectos de inversión, estudios de diagnóstico, prefactibilidad o factibilidad para programas o proyectos específicos, así como a las asesorías técnicas de coordinación, control y supervisión. Son también contratos de consultoría los que tienen por objeto la interventoría, asesoría, gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación y la ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos (Definición tomada de la Ley de contratación pública, Numeral 2 Artículo 32 de la Ley 80 de 1993).
2. Asistencia técnica: Entiéndese por asistencia técnica la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporeales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica. Dicha asistencia comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos (Artículo 2 del Decreto 2123 de 1975).
3. Servicios técnicos: La prestación de este servicio se configura cuando en desarrollo de un contrato se realiza el objeto mediante la utilización de los conocimientos tecnológicos, pero sin transferencia de dichos conocimientos especializados. La elaboración del objeto agota en él el servicio técnico materia del contrato (Desarrollo doctrinal de las autoridades tributarias).

Ganancias ocasionales

La noción de ganancias de capital o plusvalías no está regulada específicamente dentro del ordenamiento jurídico colombiano. A partir del artículo 299 del Estatuto Tributario se regula el concepto de ganancias ocasionales el cual consideramos se trata de un concepto más amplio que el de ganancias de capital, por cuanto además del concepto mismo de plusvalía en la enajenación de activos o propiedad, se incluye la ganancia en las donaciones, las herencias y los legados, desde la perspectiva de quien recibe los bienes y desde la situación de quien los enajena. En otras palabras en Colombia el impuesto sobre las herencias (estate

tax) y el impuesto sobre las donaciones (gift tax), se encuentran regulados como parte integrante del impuesto complementario de ganancia ocasional.

Ahora bien, en el artículo 300 del Estatuto Tributario se regula el impuesto de ganancia ocasional sobre la enajenación de activos fijos, el cual se considera como una ganancia de capital y no como una renta líquida ordinaria, cuando dichos activos hayan sido parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más.

La ganancia de capital se determina como la diferencia entre el precio de enajenación y costo fiscal del activo enajenado. El precio de enajenación debe responder a valores del mercado, por aplicación de las normas generales y las normas de precios de transferencia, y el costo fiscal en términos generales es el precio de adquisición de los bienes ajustado mediante diversos índices o reajustes e incrementado con el valor de las mejoras y valorizaciones.

Mediante el artículo 301 del Estatuto Tributario, el concepto de ganancia ocasional también se extiende a la utilidad derivada de la liquidación de una sociedad en Colombia, desde la perspectiva del accionista que recibe los frutos de la liquidación y no sobre la eventual utilidad que se pueda generar para la sociedad liquidada que no estaría sujeta a impuestos en Colombia.

- ¿Existen en su país normas sobre diferimiento (deferral) o principios similares? Describa el mecanismo aplicable. ¿Cuál es el efecto económico o financiero para su país?

Actualmente, en Colombia no existen normas que permitan el diferimiento de los impuestos lo cual pone en desventaja nuestro sistema fiscal. En efecto, la posibilidad de lograr el diferimiento en el pago de impuestos por las actividades empresariales y negocios realizados en el exterior, es un elemento fundamental para los empresarios que están compitiendo en los mercados internacionales.

De otro lado, Tampoco existen en nuestro país normas que graven las ventas indirectas de negocios situados en el país, como sí ocurre en otros países (e.g. Chile o Perú).

Sin embargo, nuestra normativa tributaria sí contempla una cláusula general anti elusión, según la cual se considerará como conducta abusiva “*el uso o la implementación, a través de una operación o serie de operaciones, de cualquier tipo de entidad, acto jurídico o procedimiento, tendiente a alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían en cabeza de uno o más contribuyentes... con el objeto de obtener provecho tributario (...)*”. Por beneficio o provecho tributario deben entenderse “*la eliminación, reducción o **diferimiento del tributo**, el*

incremento del saldo a favor o pérdidas fiscales y la exención de beneficios o exenciones tributarias, sin (...) un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable”.

Si consideramos la facultad de “remover el velo corporativo de las entidades que hayan sido utilizadas” y consideramos que se considera cubierto dentro de la norma el abuso de las normas para buscar el “diferimiento del tributo”, eventualmente la autoridad tributaria podría pretender aplicar la norma en casos en los cuales se genere un diferimiento del tributo. Otras normas antidiferimiento pueden encontrarse en el régimen de paraísos fiscales, precios de transferencia y norma general de levantamiento del velo corporativo)

En todo caso, dada la reciente incorporación de la norma antiabuso no existen antecedentes de su aplicación que, por demás, reviste un grado importante de complejidad pues exige la verificación de al menos tres de los cinco supuestos objetivos previstos en la norma (i.e. 1. Que la respectiva operación o serie de operaciones se realizó entre vinculados económicos, 2. Que la respectiva operación o serie de operaciones involucre el uso de paraísos fiscales, 3. Que La respectiva operación o serie de operaciones involucre una entidad del régimen tributario especial, una entidad no sujeta, una entidad exenta, o una entidad sometida a un régimen tarifario en materia del impuesto sobre la renta y complementarios distinto al ordinario, 4. Que el precio o remuneración pactado o aplicado difiere en más de un 25% del precio o remuneración para operaciones similares en condiciones de mercado y 5. Que las condiciones del negocio u operación omiten una persona, acto jurídico, documento o cláusula material, que no se hubiere omitido en condiciones similares razonables comercialmente si la operación o serie de operaciones no se hubieran planeado o ejecutado con el objeto de obtener de manera abusiva para el contribuyente o sus vinculados el beneficio tributario).

Adicionalmente, deberá la Autoridad demostrar debidamente que existe un fraude para lo cual debe integrarse un cuerpo colegiado o comité, del cual formará parte el Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el Director de Gestión de Fiscalización, un delegado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y un delegado de la Superintendencia a la que corresponda la inspección o vigilancia de la entidad.

De esta forma, si bien la norma si incluye el tema del diferimiento, difícilmente la autoridad podría aplicarla como una norma antidiferimiento. Sin embargo, si refleja la intención del Gobierno de regular con mayor rigor estos temas, lo que exige una adecuada revisión de las estructuras de negocios a ser implementadas.

Vale la pena también tener en cuenta el artículo 12-1 del Estatuto Tributario que

clasifica como sociedades nacionales para efectos tributarios, aquellas que tengan su sede efectiva de administración en territorio colombiano. Pensemos por ejemplo en una estructura antidiferimiento que involucre una sociedad creada en el exterior. Si, en aplicación de la norma citada, la Administración de Impuestos la clasifica como sociedad nacional haría nugatorio el diferimiento.

De esta forma, esta norma, cuya aplicación reviste menor complejidad sí podría resultar en una medida antidiferimiento claramente aplicable. Sin embargo, tampoco conocemos a la fecha antecedentes sobre su aplicación.

PARTE II: MECANISMOS DOMÉSTICOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Las medidas unilaterales para evitar o atenuar la doble imposición internacional adquieren especial importancia en países de la Región debido fundamentalmente a que no existe un desarrollo homogéneo de la red de Tratados. Incluso en países con una red extensiva de CDI (como Estados Unidos) estos mecanismos juegan un rol clave ya sea en la aplicación concreta de los métodos previstos en los CDI, o en situaciones en las que un CDI resulta inaplicable a una situación concreta (Ej. Por no satisfacer el requisito del carácter personal del Convenio).

La complejidad de estos mecanismos también varía entre los diferentes países, generando muchas veces situaciones de ineficiencia (por las condiciones heterogéneas que se imponen) e incluso escenarios de doble no-imposición.

II.1.Exención

- *¿Qué se entiende por renta extranjera exenta en su país?*

Sea lo primero determinar que, conforme lo dispone el artículo 26 del Estatuto Tributario, la renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

Pues bien, la presencia de rentas exentas es uno de aquellos casos que hace que en

la depuración antes reseñada no sea la renta líquida la misma gravable. Para la determinación de la renta exenta, se deben deducir del ingreso que por la actividad beneficiada se recibe, el valor de los costos y gastos en que se incurrió para su obtención. El resultado obtenido como renta exenta, integrará el monto de las rentas exentas a declarar por el contribuyente. Esto por contraposición a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO) que se restan directamente del total de ingresos y, por ende, no se afectan con costos ni gastos.

Es de precisar que el tratamiento como renta exenta puede resultar positivo para compañías que tributen por el esquema de renta presuntiva. En efecto, la renta exenta si puede deducirse del cálculo del ingreso por renta presuntiva mientras que los INCRNGO, pierden su esencia de beneficio tributario bajo el sistema de renta presuntiva.

- *¿La renta exenta se toma en cuenta para efectos de la progresividad del tipo (tasa) aplicable?*

Para el efecto, es importante tener en consideración que todas las personas jurídicas están sometidas a una tarifa única del impuesto de renta del 25% y del 9% a título de CREE, los cuales no tienen una escala de progresividad. Lo anterior sin perjuicio del caso de la sobretasa del CREE que sólo aplica sobre la renta líquida gravable que supere los \$800.000.000, con lo que la renta exenta si reduce la posibilidad de que nos aplique tal impuesto.

En el caso de las personas naturales, dependiendo del valor de la renta líquida gravable del contribuyente, la tasa aplicable variará. Para determinar la renta líquida gravable, es necesario restar las rentas exentas a las cuales tiene derecho el contribuyente. En este orden de ideas, las rentas exentas disminuyen la base gravable del contribuyente, y en consecuencia, posiblemente la tarifa aplicable.

- *¿Cuáles son las rentas de fuente extranjera que están exentas o excluidas en imposición en su país?*

La legislación Colombiana no contempla un régimen general de exención (participation exemption). Sin embargo, la Decisión 578 si se adscribe al método de exención, de forma que los países miembros gravan las rentas que se obtienen en su territorio y eximen de impuesto las obtenidas en el extranjero. Por tanto, las rentas sujetas a la Decisión 578 se consideran exentas a efectos de la legislación Colombiana.

- *¿Cuáles son los requisitos o condiciones que establece su legislación para otorgar la exención? (Ej. ¿Es automática? ¿Requiere demostrar que la renta estuvo gravada en el país de la fuente?)*

En la medida en que nuestra legislación no prevé un régimen general de exención, no hay una exigencia en cuanto a demostrar que la renta estuvo gravada en el país de la fuente.

Sin embargo, existe un precedente del Tribunal Andino de Justicia (Proceso 171-IP-2013), mediante el cual esta Corporación, al analizar la aplicación del artículo 17 de la Decisión 578, relativo al lugar donde se grava el patrimonio, consideró que dicha norma es aplicable siempre que exista impuesto al patrimonio en el País Miembro respectivo. Es decir, que el patrimonio es gravado únicamente por el País Miembro donde esté situado dicho patrimonio, siempre y cuando la legislación nacional prevea el mencionado impuesto. Si no lo hace, puede ser gravado en otro País Miembro en donde se ubique el sujeto pasivo y se prevea dicho impuesto.

Bajo esta misma línea interpretativa en relación con el caso específico de la Decisión 578 podría resultar necesario probar el nivel de tributación.

Los requisitos o condiciones para aplicar una exención dependerán enteramente de la renta que se pretenda aplicar, según el tratado o convenio que se esté aplicando. Sin embargo, en el caso de los CDI, en principio, su aplicación es automática.

- *¿El sistema de exención podría aplicar incluso en el caso de impuestos no cubiertos por un CDI?*

En cuanto a las exenciones reconocidas en la Decisión 578, no habría lugar a la aplicación de exenciones por impuestos distintos a los cobijados por el Convenio. Como se comentó anteriormente, al no tener un régimen de exención de participaciones (participation exemption), siempre se requeriría el reconocimiento de un CDI.

- *Puede ejemplificar situaciones evidentes de doble no-imposición internacional por aplicación del sistema de exención.*

Como hemos adelantado, Colombia no ha incorporado en su legislación un régimen general de exención (participation exemption) ni un régimen holding. No obstante, hemos identificado las siguientes situaciones que pueden resultar en un arbitraje tributario:

1. Regla especial aplicable a los servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y de consultoría. Doble no imposición derivada de la diferencia de criterios en la aplicación del artículo 14 Decisión 578.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la Decisión 578 de la CAN, las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios.

Pues bien, para establecer cuál es el lugar donde se entiende recibido el beneficio, la misma norma dispone que se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Es importante mencionar que la ley no definió lo que debía entenderse por “beneficio” y, por tal motivo, la interpretación del artículo en comento ha generado posiciones encontradas en la doctrina oficial y académica.

En nuestra opinión, una interpretación literal de la norma permite considerar que cuando los servicios son prestados desde un país de la Comunidad Andina (por ejemplo Perú) a favor de usuarios localizados en otro país miembro de la Comunidad (para nuestro caso Colombia), la jurisdicción con derecho a gravar los beneficios derivados de tales servicios es la del país donde está ubicado el receptor del servicio que paga por el mismo y donde efectivamente se registra el gasto asociado a dicho pago, en este caso Colombia.

No obstante lo anterior, la DIAN mediante concepto N° 029944 de 2005, consideró que el beneficio se entiende obtenido en el lugar donde se recibe el ingreso, en este caso Perú y, por ende, bajo esa tesis, las rentas derivadas de los servicios estarían gravadas en dicha jurisdicción y no en Colombia.

De esta forma, si Perú aplica la interpretación literal de la norma, el ingreso so se gravaría en ningún país.

2. Utilización de instrumentos híbridos

En operaciones internacionales tales como el financiamiento de operaciones, estos instrumentos se benefician de la citada doble caracterización, por lo que un Estado puede considerarse como deuda y otro Estado como capital, de forma que en el primer caso los rendimientos para fines tributarios son intereses, pero desde el otro país pueden ser dividendos y podrían no estar gravados. (Exención en el otro país).

Cuando Colombia es el receptor de las rentas, no se daría lugar este tipo de situa-

ciones de arbitraje tributario, en tanto no existe un régimen de exención de participaciones que lleve a exonerar a los dividendos de tributación en Colombia.

Sin embargo, desde la perspectiva cualquier rendimiento que se pague a un tercero no vinculado, como remuneración por un instrumento de deuda, se considera un interés deducible, independientemente de que el instrumento tenga características de capital (equity). Lo anterior ya no es aplicable al caso de las operaciones con vinculados económicos, pues en virtud de las normas de precios de transferencia, dichos instrumentos pueden ser re-caracterizados por la autoridad tributaria, lo que puede llevar a que los pagos no se consideren intereses sino dividendos para fines fiscales.

3. Aplicación del régimen de exención del país de residencia

Esto podría darse en el caso de Sucursales o Establecimientos Permanentes Colombianos que generan rentas de fuente extranjera no sujetas a impuestos en Colombia bajo el principio que las entidades extranjeras solo tributan sobre rentas de fuente y que adicionalmente sean elegibles para el régimen de exención en país de residencia (i.e. España).

- ¿La exención se aplica también a las pérdidas? ¿Cuál es el tratamiento de los gastos incurridos para obtener la renta exenta?

No. Las pérdidas registradas en operaciones desarrolladas en países en los que aplique el régimen de exención no son deducibles contra rentas obtenidas en Colombia. Lo anterior, encuentra sustento en lo dispuesto en el artículo 177-1 del Estatuto Tributario que establece expresamente que no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional ni a las rentas exentas.

Ello quiere decir que la renta líquida equivale al monto del ingreso obtenido, ya que por mandato legal no se admiten costos ni deducciones atribuibles a las rentas exentas. En consecuencia, tampoco sería admisible compensar pérdidas asociados a rentas exentas.

En esta discusión académica, consideramos relevante referirnos a la deducibilidad de gastos por diferencia en cambio asociados a las inversiones efectuadas en otro país, y en especial en un país al que le es aplicable la Decisión 578 de la CAN.

En estos casos se han presentado interpretaciones disímiles. Una interpretación en virtud de la cual las reglas de la Decisión 578 y del artículo 177-1 del Estatuto Tributario son totalmente aplicable. Otra interpretación en virtud de la cual, la diferencia en cambio es un ingreso o un gasto asociado a la moneda funcional apli-

cable en Colombia y no una renta de fuente extranjera, con lo que sí debería reconocerse para fines fiscales.

- ¿Existe un tratamiento distinto si quien reclama la exención es una persona jurídica o un individuo?

El tratamiento particular de una exención dependerá del instrumento internacional que lo contenga. En el caso de los CDI suscritos por Colombia, así como en la Decisión 578 de la CAN, en términos generales, y salvo condiciones particulares, las exenciones aplican en iguales términos a las personas naturales y jurídicas. En el caso de tratados sobre exenciones de rentas marítimas y aéreas, estas se aplican típicamente a personas jurídicas (empresas) de los Estados contratantes.

Sin perjuicio de lo anterior, hemos identificado algunos casos en los que se podría derivar alguna diferencia:

1. Los artículos 13 y 14 de la Decisión 578 establecen un tratamiento diferente y un criterio de fuente diferente para los servicios profesionales, que preste un individuo de aquellos que preste una sociedad. Para los individuos es claro que la fuente se determina por el lugar donde se prestan los servicios materialmente, mientras que en el caso de las sociedades la fuente está en el lugar en que se encuentra la compañía que se beneficia del servicio y se presume que es la entidad que asume la carga económica del pago.
2. El artículo 11 de la Decisión 578 y el artículo 49 del Estatuto Tributario soluciona el problema de la doble tributación cuando la sociedad receptora de unas rentas exentas las distribuye a sus accionistas, que pueden estar en Colombia o en el exterior. Por su parte, cuando se trata de una actividad realizada por una sociedad colombiana a través de una sucursal o establecimiento permanente en un país de la CAN, dichas rentas exentas serían gravadas al momento de su distribución a los accionistas de la sociedad colombiana. Estos efectos, no sucederían si la actividad la realiza directamente una persona natural.

II.2. Crédito impositivo (Tax Credit)

Introducción

Actualmente, la legislación colombiana contempla la posibilidad que las personas naturales residentes en el país, y las entidades nacionales que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, y el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE-¹⁴

¹⁴ El Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), es un impuesto independiente que

puedan aplicar un descuento tributario por los impuestos pagados en el exterior. Mediante el sistema de descuento o crédito tributario, la legislación colombiana estableció un mecanismo para evitar la doble tributación de los residentes que realizan actividades y negocios en el exterior.

Los orígenes del *tax credit* o crédito tributario en Colombia se remontan a los años 70, cuando el Profesor Richard Musgrave entregó el “Informe Musgrave: Bases para una reforma tributaria en Colombia”,¹⁵ al Gobierno Nacional con una ambiciosa propuesta de reforma fiscal. En el mencionado informe, se sugería la creación de un crédito tributario que permitiera modificar el sistema de exenciones que existía para la época. Así, el crédito tributario fue incluido formalmente mediante el Decreto 2053 de 1974. Desde entonces, esta institución ha sufrido variaciones en su alcance y contenido. Mediante la ley 223 de 1995 se introdujo la noción del crédito tributario indirecto para impuestos pagados por entidades filiales del exterior, para cuya aplicación era necesaria la existencia de un convenio de integración suscrito entre Colombia y el otro Estado. Esta última limitación fue finalmente eliminada mediante la ley 1111 de 2006. Posteriormente, mediante la ley 1430 de 2010 se amplió el espectro de los contribuyentes que tenían derecho al descuento y se reconoció la posibilidad de utilizar el descuento en periodos gravables diferentes a aquellos en los que pagaron dichos impuestos.

Este artículo fue nuevamente modificado por la ley 1607 de 2012, en el cual además de adoptar los nuevos criterios de residencia y domicilio recientemente incluidos en la normativa tributaria, se incluyó la posibilidad de tomar el crédito tributario para el CREE (impuesto que también fue creado mediante la ley 1607 de 2012). De igual manera, se eliminó la necesidad de acreditar una participación mínima del 15% para poder aplicar créditos tributarios indirectos.

Finalmente, la ley 1739 de 2014 modificó el régimen del crédito tributario por

comparte los elementos esenciales del impuesto básico de renta. Puntualmente, el CREE es un impuesto que grava la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable. Son sujetos pasivos del impuesto las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes.

Adicionalmente, la ley 1739 incluyó una sobretasa al CREE la cual se impone a los contribuyentes del impuesto cuya base gravable sea igual o superior a 800.000.000 COP (Aproximadamente 267.000 USD). La tarifa de esta sobretasa es del 5% en el 2015, del 6% en el 2016, del 8% en el 2017 y del 9% en el 2018.

¹⁵ Informe Musgrave: Bases para una reforma tributaria en Colombia. [Bogotá] Biblioteca Banco Popular 1969.

impuestos pagados en el exterior, para separar el crédito tributario otorgado para efectos del impuesto sobre la renta, del crédito tributario otorgado para efectos del CREE. Así las cosas, actualmente el descuento por impuestos pagados en el exterior para el impuesto de renta se encuentra contenido en el artículo 254 del Estatuto Tributario Nacional (ET). Por contraposición, el descuento tributario por impuestos pagados en el exterior para efectos del CREE se encuentra regulado en el artículo 22-5 de la ley 1607 de 2012 (incluido por el artículo 16 de la ley 1739 de 2014).

(i) El Crédito Tributario en el Impuesto de Renta

En primer lugar, debe recalcar que según la normativa aplicable, el crédito tributario en Colombia opera de manera exclusiva para las personas naturales o jurídicas que puedan ser consideradas como residentes o domiciliadas en nuestro país. Esto, en la medida en que las personas naturales residentes en Colombia están sujetas al impuesto sobre la renta sobre sus rentas de fuente nacional y de fuente extranjera (Art. 9 del ET). En igual sentido, las sociedades nacionales o domiciliadas en Colombia son gravadas tanto sobre sus rentas de fuente nacional, como aquellas que se originen de fuentes fuera de Colombia (Art. 12 del ET). Así las cosas, lo que se pretende con el crédito tributario es generar un alivio en la carga impositiva para aquellos contribuyentes que están sujetos al gravamen por el sistema de renta mundial.

A. El Crédito Tributario Directo

Como lo adelantábamos, actualmente el artículo 254 del ET consagra el crédito tributario, o descuento por impuestos pagados en el exterior. De conformidad con la redacción actual del artículo 254 del ET.

“Las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta y complementarios, el impuesto sobre la renta pagado en el país de origen, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas el siguiente valor: (...)”.

Como puede apreciarse, este primer inciso del artículo contempla la posibilidad de utilizar un crédito tributario directo por los impuestos que se hubieren pagado en el exterior. Sin embargo, para poder aplicar dicho crédito tributario se requiere que (i) Quien utilice el crédito fiscal sea un residente o domiciliado en Colombia; (ii) Que dicha persona (natural o jurídica) sea contribuyente del impuesto sobre la renta; (iii) Que se hubiere percibido un ingreso de fuente extran-

jera; y (iv) Que dicho ingreso hubiere estado sometido a impuesto de renta en el Estado de la fuente.

En cuanto al primer requisito, es necesario recordar que de conformidad con el artículo 10 del ET, por regla general, se consideran residentes en Colombia las personas naturales (nacionales o extranjeros) que permanezcan continua o discontinuamente en el país por más de ciento ochenta y tres días calendario incluyendo días de entrada y salida del país, durante un periodo cualquiera de trescientos sesenta y cinco días calendario consecutivos.

Adicionalmente, se considerarán residentes en Colombia los nacionales que aun cuando no cumplan con el criterio de temporalidad, perciban el 50% o más de sus ingresos de fuente colombiana, el 50% o más de sus bienes sean administrados en Colombia, o 50% o más de sus activos se entiendan poseídos en el país, entre otros.

En el caso de las personas jurídicas, se consideran nacionales para efectos tributarios las sociedades y entidades que durante el respectivo año o periodo gravable tengan su sede efectiva de administración en el territorio colombiano, tengan su domicilio principal en el territorio colombiano, o se hubieren constituido en Colombia.

De otro lado, quisiéramos llamar la atención sobre el hecho que la norma exige que para que proceda el descuento, el ingreso de fuente extranjera debe haber sido sometido a impuesto sobre la renta en el país de origen. En este sentido, no se podrán acreditar impuestos pagados que no correspondan este impuesto en el país de la fuente. No obstante, la legislación no determina qué debe ser entendido por impuesto sobre la renta, ni qué tipo de impuestos comprende de manera específica. En consecuencia, sería labor del contribuyente probar de manera suficiente que en efecto el impuesto que está descontando es un impuesto que grava la renta del contribuyente en el lugar de su percepción.

Una vez se compruebe el cumplimiento de los anteriores requisitos, el contribuyente podrá aplicar el descuento tributario, siempre y cuando este no supere del monto del impuesto en Colombia.

No obstante, en la medida en que en Colombia actualmente existen 2 impuestos que gravan la renta de los contribuyentes (i.e. el impuesto básico de renta, y el CREE), los contribuyentes colombianos solamente podrán descontar en el impuesto de renta la proporción de este impuesto, sobre el total del impuesto de renta y CREE a la que está sujeta la compañía.

En consecuencia, el monto máximo que el contribuyente podrá llevar como des-

cuento será el resultado de la siguiente fórmula:

$$\text{Descuento} = \left(\frac{\text{TRyC}}{\text{TRyC} + \text{TCREE} + \text{STCREE}} \right) * \text{ImpExt}$$

Donde

- TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- TCREE es la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- STCREE es la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- ImpExt es el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas.

Específicamente, para el año 2016 tenemos que la tarifa del impuesto sobre la renta de personas jurídicas es del 25%, la tarifa del CREE es del 9% y la tarifa de la sobretasa del CREE es del 6%. En consecuencia, el valor que se podrá llevar como crédito fiscal por el año gravable 2016 será el equivalente al 62,5% del valor del impuesto pagado en el exterior.

$$\text{Descuento} = \left(\frac{25\%}{25\% + 9\% + 6\%} \right) * \text{ImpExt}$$

Si utilizamos un ejemplo práctico, veríamos que si un contribuyente pagó un impuesto de, por ejemplo 500 en el exterior, este solamente podrá utilizar el 62.5% del crédito tributario (i.e. 312,5) contra el impuesto sobre la renta.

En todo caso, es importante recordar que el valor del descuento en ningún caso podrá exceder el monto del impuesto sobre la renta y complementarios que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas. En el caso de las personas naturales, en la medida en que estas no están sometidas al CREE, estas podrán llevar como descontable el 100% del impuesto pagado en el exterior contra el impuesto sobre la renta. No obstante, bajo ninguna circunstancia el valor del descuento podrá ser superior al valor del impuesto a pagar en Colombia.

B. El Crédito Tributario Indirecto

La normativa tributaria contempla la posibilidad que en adición al crédito tributario directo antes mencionado, los contribuyentes del impuesto sobre la renta puedan tomar un crédito tributario indirecto sobre los dividendos que perciban

de sociedades del exterior, considerados como ingresos de fuente extranjera y que se encuentren sujetos a gravamen en Colombia. En este sentido, aquellos dividendos que provengan libres de impuestos desde su país de origen, o que no estén sometidos a imposición en Colombia, no darían en principio lugar a un descuento tributario indirecto.

i. Crédito Tributario Indirecto de primer nivel

El crédito tributario indirecto de primer nivel, permite que los contribuyentes colombianos acrediten el impuesto pagado en el exterior por las utilidades que se reparten como dividendo. Para el efecto, el literal a) del numeral 2° del artículo 254 del ET establece lo siguiente:

“Cuando se trate de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior, habrá lugar a un descuento tributario en el impuesto sobre la renta y complementarios por los impuestos sobre la renta pagados en el exterior, de la siguiente forma:

- a) *El valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones por la tarifa del impuesto sobre la renta a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron multiplicado por la proporción de que trata el literal h) de este inciso”.*

Cómo puede apreciarse, la aplicación del crédito tributario indirecto de primer nivel permite que el contribuyente de renta en Colombia lleve como descuento un valor equivalente al monto de multiplicar la tarifa del impuesto en el exterior, por el monto de los dividendos que hubiere percibido de fuente extranjera. Vale la pena adicionar que este inciso además condiciona el descuento a que este se multiplique por la proporción incluida en el literal h) del artículo.

El literal h) del crédito tributario indirecto reproduce la fórmula de proporción entre el impuesto de renta y CREE del crédito tributario directo antes mencionado. En este sentido, para el caso de las personas jurídicas, por el año 2016, el valor del impuesto que se puede tomar como descuento en el impuesto de renta será el equivalente a multiplicar la tarifa del impuesto de renta del exterior, por el valor de los dividendos, y esto, multiplicarlo por el 62.5%, que corresponde a la proporción del impuesto básico de renta sobre el total de la carga tributaria. Esto último, según los comentarios que se esbozaron anteriormente.

El siguiente ejemplo práctico puede resultar útil para entender el valor máximo que se puede tomar como descuento tributario indirecto en el caso

de una sociedad. Para el efecto, asumimos que el valor del impuesto en el país de la fuente es del 20% y que los dividendos percibidos son 1000.

$$\text{Descuento} = \left(\frac{\text{TRyC}}{\text{TRyC} + \text{TCREE} + \text{STCREE}} \right) * (\text{TarifaExt} * \text{Dividendo})$$

Donde

- TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- TCREE es la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- STCREE es la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- ImpExt es el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas.
- TarifaExt es la tarifa del impuesto sobre la renta en el exterior.
- Dividendo es el monto de los dividendos percibidos.

Esto resultaría en:

$$\text{Descuento} = \left(\frac{25\%}{25\% + 9\% + 6\%} \right) * (20\% * 1000)$$

$$\text{Descuento} = 62.5\% * 200$$

En consecuencia, en este caso el valor del crédito tributario que se puede tomar la compañía sería de 125. En la medida en que en este caso el valor del impuesto del exterior es inferior a la tarifa del impuesto sobre la renta que aplicaría en Colombia para estos ingresos, habría lugar a que el contribuyente pueda tomar el 100% del crédito que resulta de esta operación. Esto, bajo la asunción que la percepción de estos dividendos se encuentre gravada en Colombia. Sin embargo, en caso que la tarifa del impuesto en el exterior resulte ser superior a la tarifa del impuesto en Colombia, el valor que podrá llevarse como descuento estará limitado al valor del impuesto en Colombia.

En todo caso, es importante tener en consideración que para que los contribuyentes colombianos puedan hacer uso de este crédito tributario indirecto se requiere que el contribuyente nacional posea una participación directa en el capital de la sociedad de la cual recibe los dividendos o participaciones (ex-

cluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Así las cosas, en caso que el contribuyente posea exclusivamente una participación indirecta en la sociedad, no habría lugar a que pueda utilizar el crédito tributario indirecto antes mencionado.

ii. Crédito Tributario Indirecto de segundo nivel

No obstante lo anterior, este artículo permite adicionalmente un crédito tributario cuando la sociedad del exterior que reparte dividendos al contribuyente colombiano, haya recibido a su vez dividendos o participaciones de otras sociedades ubicadas en la misma o en otras jurisdicciones. En este caso, el valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones percibidos por el contribuyente nacional, por la tarifa a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron multiplicado por la proporción de que trata el literal h) antes comentado (i.e 62.5% para el 2016 para personas jurídicas).

En este caso, y contrario al crédito fiscal anterior, la normativa tributaria establece que el contribuyente nacional deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Adicionalmente, en este caso, las participaciones directas e indirectas deben corresponder a inversiones que constituyan activos fijos para el contribuyente en Colombia, y en todo caso haber sido poseídas por un periodo no inferior a dos años.

iii. Consideraciones Adicionales

Sin perjuicio de los comentarios anteriores, debe tenerse en consideración que adicional a la posibilidad de tener un crédito fiscal indirecto de primer y segundo nivel, la normativa colombiana permite tomar un crédito tributario adicional cuando los dividendos que se distribuyen hubieren estado gravados en el país de origen en cabeza del accionista. Sobre el particular, el literal d) del artículo 254 del ET establece de manera específica que cuando los dividendos o participaciones percibidas por el contribuyente nacional hayan estado gravados en el país de origen, el descuento se incrementará en el monto que resulte de multiplicar tal gravamen por la proporción de que trata el literal h) del inciso 2 del artículo 254. Nuevamente, el inciso h) que hemos discutido en varias oportunidades, permite llevar como descuento la proporción que corresponda del impuesto sobre la renta, sobre la carga tributaria total del impuesto sobre la renta más el CREE y su sobretasa.

De otro lado, es vital recordar que en todos los casos los descuentos tributa-

rios que se pretendan acreditar por impuestos pagados en el exterior en ningún caso podrán ser superiores al valor del impuesto de renta que deba pagar el contribuyente en Colombia por estas rentas.

Este límite opera de manera agregada para todos los créditos tributarios que se puedan aplicar. Esto implica que la suma de todos los créditos tributarios (incluyendo créditos tributarios directos e indirectos) no podrán exceder el monto del impuesto sobre la renta que deba pagar el contribuyente sobre esas mismas rentas. En este sentido, es vital recordar que el descuento tributario aplicable no se calcularía sobre el total de la renta percibida por el contribuyente, sino que por el contrario, esta se debe calcular sobre el valor del impuesto al que estuvieran sometidas las rentas sobre las cuales se pretende aplicar el beneficio.

Adicional a lo anterior, es importante rescatar que de conformidad con lo estipulado en la normativa vigente, para que el contribuyente colombiano pueda tomar efectivamente el crédito fiscal directo, el crédito fiscal indirecto de segundo nivel, y el crédito fiscal por impuesto a los dividendos, se deberá probar el pago del impuesto en cada jurisdicción aportando certificado fiscal del pago del impuesto expedido por la autoridad tributaria respectiva o en su defecto con otras pruebas idóneas.

Vale la pena tener en consideración que las reglas anteriormente descritas para los créditos tributarios, relacionado con dividendos o participaciones provenientes del exterior (i.e. créditos tributarios indirectos), serán aplicables a los dividendos o participaciones que se perciban a partir de 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el período o ejercicio financiero a que correspondan las utilidades que los generaron. El descuento tributario relacionado con dividendos o participaciones provenientes del exterior que fueron percibidas con anterioridad a 1 de enero de 2015 continuarán rigiéndose por lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley 1607 de 2012, el cual contenía el régimen del descuento tributario anterior.

Finalmente, vale la pena tener en cuenta que el artículo 259 del ET, además de reiterar que en ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el valor del impuesto básico de renta, este también condiciona a que la determinación del impuesto después de descuentos, en ningún caso podrá ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva¹⁶ sobre

¹⁶ El Estatuto Tributario contempla que bajo ninguna circunstancia la base gravable del impuesto básico de renta podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior. Esto se conoce como el sistema de renta

patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario.

C. Reconocimiento del descuento o crédito tributario en periodos gravables diferentes (*Carryforward* y *Carryback*)

Una de las ventajas que contiene el régimen del crédito tributario en Colombia, radica en la posibilidad de utilizar el descuento o crédito tributario por impuestos pagados en el exterior en periodos gravables diferentes y posteriores a aquel en el que se pagaron dichos impuestos (*carryforward*), lo que es una regla indispensable para que dicho sistema sea realmente efectivo para evitar la doble imposición. Lo anterior tiene especial relevancia si tenemos en cuenta que las normas tributarias en materia de causación y realización de ingresos, deducibilidad de costos y gastos, y diferimiento en el reconocimiento de rentas gravables, pueden variar de una jurisdicción a otra, lo que lleva a que no necesariamente la renta gravable en el país extranjero corresponderá a la base gravable en Colombia y por tanto, la utilidad a la que es atribuible el crédito tributario pagado en el exterior puede ser reconocida en Colombia en un período gravable diferente.

Ahora bien, es importante anotar que el mismo artículo 254 del ET limita la procedencia de este *carry forward* al año gravable en el cual se haya realizado el pago o en cualquiera de los cuatro periodos gravables siguientes. En todo caso, el exceso de impuesto descontable que se trate como descuento en cualquiera de los cuatro periodos gravables siguientes tiene como límite el impuesto sobre la renta y complementarios generado en Colombia sobre las rentas que dieron origen a dicho descuento y no podrá acumularse con el exceso de impuestos descontables originados en otras rentas gravadas en Colombia en distintos periodos.

Por otra parte, debe mencionarse que el *carryforward* no hace referencia expresa al caso del crédito tributario indirecto o por impuestos pagados por las filiales o subsidiarias en el exterior, caso en el cual el referente para contar los 4 años no debería ser el momento del pago del impuesto en el exterior, sino el de la percepción del dividendo girado desde el exterior, que es cuando se generan los impuestos en Colombia y por tanto, la posibilidad de utilizar el descuento o crédito tributario. Sin embargo, la falta de claridad en esta norma podría generar discusiones y diferencias interpretativas.

De otro lado, debemos mencionar que contrario a muchas otras jurisdicciones, Colombia solamente reconoce la posibilidad de llevar el descuento en los cuatro periodos *siguientes* al periodo en el cual se genera el pago. En consecuencia, no será posible acreditar este descuento en periodos fiscales anteriores (*Carry back*).

presuntiva.

(ii) El Crédito Tributario en el Impuesto sobre la renta para la equidad -CREE-

Cómo lo mencionábamos anteriormente, la normativa tributaria contempla la posibilidad de aplicar descuentos por impuestos pagados en el exterior no solamente frente al impuesto básico de renta, sino también frente al CREE. La operación de este crédito tributario opera de manera idéntica a cómo opera frente al impuesto básico de renta. En este sentido, se permite un crédito tributario directo, un crédito tributario indirecto de primer y segundo nivel, y adicionalmente un crédito tributario por impuesto a los dividendos. No obstante, debemos recordar que para el caso del impuesto sobre la renta, los créditos tributarios que pueden tomarse corresponden a un porcentaje del total del impuesto, y que tras los ejercicios vistos anteriormente, corresponderían al 62.5% para el año 2016. Pues bien, para el caso del CREE, esta proporción también opera, y en consecuencia, el monto del impuesto pagado en el exterior que puede llevarse como descuento para efectos del CREE será el porcentaje que no hubiere sido utilizado en el impuesto básico de renta. En el caso del crédito tributario directo, esta proporción sería equivalente al 37.5% del valor del impuesto del exterior para el año 2016. Esto de conformidad con la siguiente fórmula,

$$\text{Descuento} = \left(\frac{\text{TCREE} + \text{STCREE}}{\text{TryC} + \text{TCREE} + \text{STCREE}} \right) * \text{ImpExt}$$

Donde

- TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- TCREE es la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- STCREE es la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- ImpExt es el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas.

En consecuencia, como se puede apreciar, el objetivo de esta fórmula no es otro que distribuir el crédito fiscal que puede ser tomado en el impuesto de renta y en el CREE, tomando en consideración que se trata de 2 impuestos distintos pero muy similares. Si bien la tarifa del impuesto básico de renta se mantiene inalterada en 25% para todos los años, y la tarifa del CREE igualmente se mantendrá en el 9%, el cambio en la proporción del crédito tributario que puede ser utilizado en el impuesto de renta o en el CREE, dependerá de la tarifa de la sobretasa que

se aplique. De conformidad con la ley 1739 de 2014, por el año 2015 el valor de la sobretasa es del 5%, esta será del 6% en el 2016, y del 8% y 9% en los años 2017 y 2018 respectivamente. Se espera que para el año 2019 se elimine esta sobretasa.

(iii) El descuento tributario en los tratados para evitar la doble imposición

En la medida en que el descuento por impuestos pagados en el exterior se encuentra consagrado dentro de la normativa tributaria colombiana, y esta actualmente no limita su aplicabilidad a ningún Estado en particular, esta devendrá aplicable para los impuestos pagados en cualquier jurisdicción, independientemente de que Colombia tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición (CDI).

Sin perjuicio de lo anterior, Colombia tiene suscritos a la fecha 10 CDI, de los cuales 9 se encuentran ratificados y en vigor. En todos estos convenios, se establece para el Estado colombiano el método del descuento tributario como aquel preferido para evitar la doble imposición internacional. En consecuencia, en todos los casos, con CDI o sin este, Colombia otorga la facultad de utilizar descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior.

(iv) Consideraciones Finales

El descuento tributario, descuento por impuestos pagados en el exterior, o *tax credit* ha sido una institución que ha tenido un amplio desarrollo en la legislación Colombiana. Esta figura ha sido fundamental para efectos de garantizar que no exista doble imposición para los residentes fiscales colombianos, lo cual redundará en una mayor competitividad de las compañías y personas que tengan su domicilio fiscal en nuestro país. Consideramos que la permisión de créditos fiscales directos e indirectos permite no solamente un tratamiento justo para los contribuyentes que deben tributar en Colombia por sus rentas de fuente mundial, sino que adicionalmente tiene la potencialidad de evitar distorsiones económicas derivadas de las diferencias entre la normativa tributaria de las distintas jurisdicciones en las cuales un contribuyente colombiano puede estar sujeto a imposición.

Después de describir el marco normativo general del sistema colombiano de crédito tributario, a continuación pasamos a responder las preguntas particulares:

- ¿Cuáles son los impuestos que bajo la legislación doméstica califican para ser acreditados en su país?

El descuento por impuestos pagados en el exterior (*Tax Credit*) es aplicable a los

impuestos sobre la renta pagados en el exterior, cualquiera sea su denominación. Un impuesto de tipo renta es aquel que grava el enriquecimiento o la obtención de utilidades de un contribuyente.

La base gravable normalmente resulta de la depuración de ingresos menos costos y gastos, aunque también se consideran impuesto de renta acreditable las retenciones en la fuente sobre pagos brutos, que reemplazan al impuesto sobre la renta.

- *¿Contra qué impuestos domésticos procede la acreditación?*

La acreditación procede contra (i) El impuesto básico de renta y; (ii) El impuesto sobre la renta para la equidad - CREE

- *¿Cuáles son los requisitos de la legislación doméstica para permitir la acreditación de impuestos?*

De conformidad con el artículo 254 del ET para permitir el descuento de impuestos pagados en el exterior se requiere que (i) El individuo o entidad que pretenda hacer valer el descuento debe ser residente o domiciliado en Colombia según corresponda; (ii) Sea contribuyente del impuesto de renta; y (iii) Que se trate de una renta sujeta a imposición en el país de origen., (iv) que el crédito se aplique sobre el impuesto pagado, (v) que se liquide sobre las mismas rentas y (vi) que no disminuyan el impuesto por debajo del 75% del impuesto que pagaría el contribuyente por el sistema de renta presuntiva.

Por su parte, la procedencia del crédito o descuento tributario, como se ha comentado, está sujeta a las siguientes limitaciones:

1. La norma contiene una limitación general en virtud de la cual los impuestos pagados en el exterior pueden descontarse o acreditarse contra el impuesto pagado en Colombia sobre “esas mismas rentas” de fuente extranjera, lo que en nuestra opinión, limita la cuantía del impuesto descontable al impuesto pagado en Colombia sobre un valor neto que debe considerar el ingreso de fuente extranjera y los costos y gastos atribuibles a dicho ingreso.

Así, únicamente la retención correspondiente a la porción del pago que efectivamente constituya una renta sobre la cual se paguen impuestos en Colombia, podrá ser acreditable. Veamos un ejemplo: Operación de crédito espejo Colombia-Brasil. Colco reconoce a la entidad financiera intereses de COP\$100 pero a su vez cobra a un vinculado intereses de COP\$200. Bajo este supuesto, el valor que efectivamente se somete a impuestos en Colombia es COP\$100 que constituye su ingreso efectivamente sometido a impuestos.

Sin embargo, Brasil practicaría la retención del 15% sobre el pago bruto de COP\$200.000, con lo que una gran parte de dicha retención no podría acreditarse, generando un sobrecosto tributario.

Lo anterior sin perjuicio de la existencia de una norma que podría sugerir la posibilidad de obtener una recaptura de la renta de fuente extranjera, lo que permitiría que esta norma sea eficaz.

2. Adicionalmente, el concepto de “mismas rentas” no es totalmente claro y también debería ser regulado, en la medida en que si bien podría asociarse con una limitación de ítem por ítem (per ítem limitation), esto es, un cálculo para cada tipo de renta por cada país, también podrían considerarse que el cálculo debe realizarse en relación con todas las rentas de fuente extranjera.
3. Ahora bien, la norma limita el “carryforward” al término de 4 años, lo que en nuestra interpretación es un término muy reducido en consideración a la realidad económica de los negocios y al derecho comparado. Por ejemplo, en el caso de una compañía colombiana con una sucursal en el país X, que tiene la oportunidad de depreciar la maquinaria para efectos fiscales en el país X en un término de vida útil de 15 años, mientras que en Colombia el término de depreciación sería de 10 años, se llegaría a un resultado en que, asumiendo una tasa de impuesto sobre la renta igual o similar, el impuesto pagado en el exterior sería mayor al impuesto determinado en Colombia, en virtud de la diferencia temporal para efectos fiscales, entre la renta líquida del país X y la renta líquida en Colombia. Una norma de “carryforward” debería permitir trasladar el exceso de crédito tributario a los años 11 a 15 para evitar que se genere doble tributación, lo que podría no lograrse con un límite tan corto de 4 años, frente a lo cual consideramos que debería reconsiderarse dicho término para ampliarlo a 15 o 20 años.
4. Es importante los descuentos o créditos tributarios no pueden disminuir el impuesto por debajo del 75% del impuesto que pagaría el contribuyente por el sistema de renta presuntiva. Lo anterior debería revisarse, en la medida en que estas limitaciones generan situaciones inequitativas y de doble tributación. Consideramos que en la medida en que la misma norma permite la posibilidad del “carryforward”, que conceptualmente busca asegurar que los descuentos o créditos tributarios logran utilizarse o compensarse contra el pago de impuestos, debería eliminarse la limitación del 75% del impuesto sobre la renta presuntiva teórica.

- ***¿Cuándo se considera que un impuesto fue “pagado en el exterior”? ¿Existen limitaciones si dicho impuesto está sujeto en el país de la fuente a algún tipo de devolución (Ej. Servir de pago a cuenta o anticipo de otro impuesto)? ¿Es posible acreditar impuestos pagados en especie?***

En los términos del artículo 254 del ET, para efectos que aplique el crédito tributario es indispensable que exista un pago definitivo del impuesto, esto es, que no exista posibilidad de recuperarlo.

Es de precisar que la normativa tributaria colombiana no limita a que el impuesto del exterior hubiere sido pagado en dinero para que sea descontable. En consecuencia, siempre y cuando pueda probarse que el impuesto fue efectivamente pagado en el exterior, no debería existir limitación alguna. La norma se refiere a prueba idónea del pago.

- ***¿Existe derecho a acreditar impuestos no “compulsorios” (Ej. Impuestos que estén en disputa, impuestos pagados por error o en demasía, o impuestos pagados por presión de “moralidad tributaria”?)***

Si bien el artículo 254 del ET no se refiere expresamente a impuestos compulsorios si exige que se trate de “impuestos pagados”. En esta medida, consideramos que debe ser un pago definitivo, esto es, que el contribuyente no esté aspirando o pueda aspirar legítimamente a su devolución.

Adicionalmente, debe corresponder al cumplimiento de una obligación tributaria que se origina y soporta en la Ley (un pago por mera liberalidad no sería un impuesto).

Es de precisar que artículo 254 exige la prueba del pago de los impuestos en el exterior para la procedencia del beneficio, con lo que se evita el crédito tributario fantasma (*tax sparing*) que se podría producir bajo la vigencia de la norma anterior.

- ***¿La legislación doméstica reconoce el mecanismo de crédito equivalente (*matching credit*) y *tax sparing*?***

La Corte Constitucional ha definido el *tax sparing* o descuento por impuestos exonerados, como la figura que permite descontar los impuestos efectivamente pagados en el exterior, así como los que se habrían pagado si no existiera una exención tributaria, que apunta a sacrificar rentas con el propósito de atraer inversión extranjera.¹⁷

¹⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-260 de 2014. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

Aun cuando la legislación doméstica no contempla la posibilidad de aplicar un *tax sparing*, algunos de los CDIs suscritos por Colombia sí reconocen esta figura, tal es el caso del CDI suscrito con Suiza. Sin embargo, en este caso se deja a potestad de Suiza definir que método aplicar lo cual en la práctica puede hacer nugatoria la posibilidad de aplicar un “*tax sparing*”.

De otro lado, el *tax matching credit* o crédito tributario indirecto se encuentra reconocido dentro de la legislación colombiana como un descuento aplicable para los dividendos percibidos de sociedades extranjeras. De conformidad con el artículo 254 del ET, los contribuyentes del impuesto sobre la renta podrán llevar como descuento tributario el impuesto sobre la renta al cual hayan estado sometidas las utilidades de las cuales provienen los dividendos, teniendo como límite el impuesto sobre la renta que se debe en Colombia.

Debe anotarse que hemos evidenciado en esta norma un sinnúmero de interrogantes que consideramos deben ser aclarados. En primer lugar no se define si el alcance de la norma de descuento o crédito tributario indirecto está o no limitado a un segundo nivel de inversión o si es posible reclamar un crédito tributario indirecto de niveles mayores de tenencia accionaria o de inversión. En nuestra opinión, la norma no debería tener dicha limitación teniendo en cuenta que lo que se busca es extender la posibilidad del descuento tributario a los impuestos pagados por las subsidiarias en las que no se tiene una participación directa.

Adicionalmente, a pesar de estos avances, la norma de crédito tributario mantiene una fórmula objetiva para el cálculo del descuento o crédito tributario, que es equivalente al resultado de multiplicar el monto de los dividendos por la tarifa del impuesto sobre la renta a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron. Es importante que al tratarse de una fórmula objetiva, se pueden generar distorsiones y arbitrajes tributarios, en la medida en que el resultado normalmente no corresponde con el impuesto efectivamente pagado.

Frente a esta situación, como norma anti-abuso, el artículo 254 exige la prueba del pago de los impuestos en el exterior para la procedencia del beneficio, con lo que se evita el crédito tributario fantasma (*tax sparing*) que se podría producir bajo la vigencia de la norma anterior y se solucionan en gran medida las distorsiones anotadas. Por lo anterior, la idoneidad de la prueba del pago de los impuestos en el exterior es un tema que cobra mayor relevancia y que también requiere una regulación adecuada.

Por otra parte, consideramos apropiado que se modifique dicho cálculo del crédito tributario para aquellos casos en los cuales la sociedad del exterior tributa en un sistema tributario con una tarifa muy baja pero que grava los ingresos br-

tos.¹⁸ En estos casos, el descuento debe basarse sobre el impuesto pagado y no sobre la tarifa aplicable, ya que de otra manera el crédito tributario no es suficiente para evitar la doble imposición y se genera un desaliento para que los contribuyentes nacionales inviertan en tales jurisdicciones, generándose una violación al principio de neutralidad en la exportación de capital.

Finalmente, la fórmula para la determinación del crédito tributario sigue haciendo referencia a la tarifa del impuesto sobre la renta a la que estuvieron sujetas la utilidades que generaron el dividendo, lo que en interpretación del autor se refiere a la tarifa nominal del impuesto sobre la renta, lo que sigue generando ciertas distorsiones en la medida en que la tasa efectiva de tributación de cada compañía puede variar. Este tema será profundizado más adelante cuando hagamos referencia al sistema de crédito tributario de los tratados.

- ***¿Cómo opera el crédito máximo otorgado en su legislación? (Ej. Método del crédito ordinario) ¿Cuáles son las principales dificultades que se presentan en su aplicación?***

El crédito otorgado no puede exceder el monto del impuesto sobre la renta y CREE que debe pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas. Para estos efectos, la normativa tributaria contempla un crédito tributario para el impuesto sobre la renta, y un crédito tributario independiente para el CREE.

- ***¿Cuáles son las limitaciones del crédito? (Ej. Limitación total (overall limitation), limitación por país (per-country limitation) limitación por categoría de rentas (baskets))***

Como comentamos anteriormente, en principio el hecho que la norma haga referencia a las “mismas rentas” sugiere que el descuento se sujeta a un sistema “per ítem limitation”, esto es, un cálculo para cada tipo de renta por cada país. Sin embargo, también podrían considerarse y es la posición más generalizada, que se trata de un sistema “overall limitation”, especialmente teniendo en cuenta que en Colombia no hay rentas cedulares.

Por regla general, las limitaciones del crédito se enmarcan dentro de las limitaciones totales del impuesto a cargo en Colombia.

- ***¿Existe un tratamiento distinto si quien reclama el crédito es una persona jurídica o un individuo?***

No, el artículo 254 del Estatuto Tributario dispone el mismo tratamiento tanto para las personas jurídicas como para personas naturales.

¹⁸ Guatemala y México son ejemplos de este sistema de tributación sobre ingresos brutos.

PARTE III: MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL BAJO LA RED DE TRATADOS

Los Reportes Nacionales en esta parte no se referirán a los mecanismos para evitar la doble imposición que surgen por la aplicación directa de las reglas de distribución de los CDI, sino deberán concentrarse en la aplicación de los métodos previstos en los Artículos 23A y 23B del Modelo OECD o Naciones Unidas.

III.1. El concepto de impuesto

- ***¿Cuáles son los impuestos que se encuentran cubiertos por el Artículo 2 de los CDI de su país? ¿Cuáles impuestos están fuera del objeto de los CDI?***

En términos generales, tanto en los CDI como en la decisión 578 de la CAN, los impuestos que se entienden cubiertos son los impuestos que gravan la renta y el patrimonio de los contribuyentes. En este sentido, actualmente los convenios aplicarían al impuesto sobre la renta.

- ***¿Existen otros impuestos no expresamente cubiertos que podrían calificar como impuestos sobre renta y patrimonio para fines de los CDI? ¿Qué relevancia tienen las definiciones de la legislación interna para determinar los impuestos cubiertos por el CDI?***

Los CDIs suscritos por Colombia con anterioridad a la entrada en vigencia del CREE o el impuesto a la riqueza, no mencionan de manera expresa estos impuestos como parte de los tributos cobijados por el tratado. Sin embargo, al ser considerados impuestos que gravan la renta o el patrimonio de los contribuyentes se consideran incluidos bajo los tratados. Por ejemplo, el CREE no está expresamente cubierto por el CDI Colombia - Chile ni en el CDI Colombia-Suiza. Sin embargo, la autoridad tributaria manifestó que el impuesto sobre la renta y el CREE, si bien tienen algunas diferencias con relación a minoraciones estructurales, la naturaleza de ambos tributos es sustancialmente análoga, por lo cual el Tratado resultaba aplicable a este impuesto.

En efecto, Mediante concepto N° 73092 del 15 de noviembre de 2013, el cual la DIAN analiza el CREE desde el ámbito del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Colombia y Suiza, y en aplicación de la cláusula del impuesto análogo afirma que “*si bien en el marco del régimen tributario colombiano se trata de tributos autónomos con elementos estructurales propios, en aplicación al señalado Convenio internacional son asimilables*” y hace aplicable el Convenio para este impuesto.

En el mismo sentido, mediante el concepto 56875 del 9 de septiembre de 2013,

en el cual analiza el CREE a la luz del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Colombia y Chile, la DIAN dispone: “*si bien las minoraciones estructurales no son idénticas en ambos impuestos (haciendo referencia al impuesto sobre la Renta y al CREE), la determinación de su base gravable permite la depuración de ingresos, de tal manera que es pertinente concluir que la naturaleza de ambos tributos es sustancialmente análoga*”.

- *¿Cuál es el alcance de la expresión “idénticos o sustancialmente similares impuestos” prevista en el Artículo 2? ¿Hay ejemplos en su legislación?*

El alcance de esta expresión en Colombia se ha hecho extensivo especialmente al CREE. Como se mencionó anteriormente, este es un impuesto independiente del impuesto básico de renta, pero que comparte muchas de sus características. En este sentido, el CREE es un impuesto sustancialmente similar al impuesto de renta, razón por la cual deviene aplicable la extensión del artículo 2.

Esta expresión también cubre el impuesto a la riqueza recientemente creado, el cual es análogo a los impuestos sobre el patrimonio anteriormente existentes en Colombia.

- *¿Las multas, intereses y recargos califican como “impuestos cubiertos” a los fines del CDI?*

En términos generales, las multas, intereses y recargos no se encuentran cubiertos por los CDI suscritos a la fecha por Colombia.

- *¿Los impuestos sobre herencias, legados y donaciones pueden ser considerados impuestos que caen dentro del concepto de impuesto a la renta alcanzados por el CDI?*

Como se anotó anteriormente, conforme lo dispuesto en los artículos 299 y siguientes del Estatuto Tributario, las herencias, legados y donaciones se erigen como una ganancia ocasional. No obstante, pueden clasificarse como ganancia de Capital en los términos del artículo 13 de los CDI. Bajo este escenario, dos posiciones puede arribar:

- (i) Se trata de un impuesto a las herencias y legados que tiene naturaleza distinta al impuesto de renta cubierto por los CDI actuales. Por tanto, no estaría cubierto.

Esta posición sería aún más clara en ausencia de reciprocidad del país con el que se haya suscrito el CDI, en el sentido que no se considere en tal jurisdicción que las ganancias ocasionales son un impuesto complementario al im-

puesto de renta

(ii) Sustentar que siendo un impuesto complementario de renta se regula por la regla supletiva de otras rentas que, por regla general, restringe su tributación al lugar de residencia.

- *¿Cómo afectaría que un impuesto cubierto por el Artículo 2 cambia la base imponible? ¿Qué pasa si es pagado en especie?*

En la medida en que los CDI suscritos por Colombia por regla general determinan la potestad tributaria de los Estados, y no el cálculo del impuesto en sí mismo, un cambio en la base imponible del impuesto en alguno de los dos Estados no afectaría la aplicación del tratado, salvo que la variación en la base tenga la potencialidad de cambiar la naturaleza del impuesto. En caso que la variación haga que el impuesto ya no grave la renta o el patrimonio, este tributo podría excluirse de la aplicación del tratado.

De otro lado, actualmente ni bajo la legislación nacional ni bajo los CDI se permite a los contribuyentes colombianos pagar sus acreencias con el fisco en especie.

- *¿Es importante que el impuesto cubierto por el CDI sea pagado por el sujeto que reclama la aplicación del CDI? (Ej. Impuestos pagados vía grossing up)*

En primer lugar, es importante mencionar que la legislación tributaria colombiana no reconoce de manera expresa la posibilidad de que un tercero pague los impuestos de otro contribuyente. Sin embargo, se permiten las cláusulas de *gross up* en el entendido que quien recibe el dinero (i.e. el *gross up*) para el pago de sus impuestos es el contribuyente.

Así las cosas, jurídicamente se requiere que cada contribuyente pague sus impuestos, así finalmente los recursos provengan de una tercera persona vía *gross up* u otros mecanismos.

- *¿Cuál es la relevancia del Artículo 3(2) con relación a “impuestos cubiertos”?*

El artículo 3(2) de los CDI suscritos por Colombia resulta ser relevante al momento de definir los impuestos cubiertos por cada uno de los tratados. Si bien en la mayoría de las ocasiones los impuestos no se encuentran expresamente definidos en la legislación doméstica, sus elementos esenciales si permiten obtener un significado tributario relevante para efectos de determinar si hace parte de los impuestos cubiertos por un tratado en específico.

De esta forma, si en virtud del artículo se concluye que se trata de un impuesto cubierto, la legislación que regula ese impuesto se entiende como referente de interpretación del alcance del convenio.

Esto llevaría a confirmar que prevalece la interpretación dinámica de los CDI, en la medida en que una normatividad posterior podría inspirar la aplicación de las normas de un Convenio.

Con todo, ante un término o expresión no definido en el convenio la procedente sería:

- (i) Revisar el contexto conforme a las reglas de la convención de Viena y el mismo CDI
- (ii) Acudir al significado conferido a ese término por la legislación del Estado relativa a los impuestos objeto del CDI

III.2. El concepto de residente

- ***¿Cuál es el alcance del Artículo 4(1) de los CDI con relación a las condiciones que debe cumplir la persona “sujeta al impuesto” de acuerdo con su legislación interna? (Ej. ¿Afecta si el residente está exento del impuesto en su país?)***

Todos los CDI suscritos por Colombia reconocen que la residencia se determinará en primer lugar de conformidad con la legislación interna de cada uno de los Estados.

Ahora bien, para efectos prácticos, lo determinante será definir si efectivamente se trata de un contribuyente sujeto, en el otro Estado Contratante, a los impuestos que sean cubiertos por el CDI.

Para estos efectos y, desde el punto de vista técnico, no se deja de estar sujeto a impuestos y a obligaciones tributarias, cuando se reconoce una exención. En efecto, conforme a lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, en la depuración del impuesto de renta se debe determinar la renta líquida y posteriormente se resta la renta exenta. Por tanto, consideramos que no se perdería la calidad de persona sujeta a impuestos por el establecimiento de una exención. Desde la perspectiva técnica

No obstante, salvo el caso de la CAN (Decisión 578) no existen exenciones sobre rentas de fuente extranjera o sistemas generales de exención, por tanto no contamos con precedentes o discusiones sobre el particular

– ***¿Pueden las normas antiabuso de su país ser aplicadas para desestimar el status de un residente del otro estado contratante?***

En primer lugar, hemos identificado que los eventos en los que claramente podría presentarse esta situación:

1. Cuando la autoridad identifique que una Sociedad Extranjera tiene su sede de dirección en Colombia, caso en el cual la autoridad fiscal puede determinar que la residencia se entiende configurada en Colombia.
2. Cuando las personas naturales que tengan su residencia en una jurisdicción clasificada como paraíso fiscal, caso en el cual la autoridad podría determinar que la residencia es en Colombia.

Para resolver este conflicto, podría acudir a la norma antiabuso prevista en los algunos de los CDI. Por ejemplo, para el caso de Portugal, el artículo 26 incluye una cláusula antiabuso que (i) remite expresamente a las normas anti-abuso de la legislación interna, (ii) exige la verificación del beneficiario efectivo (no solo rentas pasivas) y (iii) verifica que propósito principal o uno de los propósitos principales es sacar ventaja del CDI.

La amplitud de esta norma hace que en los casos de conflicto de residencia en los que apliquen CDI que contengan esta cláusula, el Gobierno si tendrá facultad para desestimar la residencia.

Para CDI's que no incluyan este tipo de cláusulas, como sería el caso del CDI con España, consideramos es defendible argumentar que la actuación del Gobierno está limitada a las herramientas reconocidas en el CDI.

La norma general antiabuso en Colombia resulta ser novedosa, por lo cual su aplicación

III.3. Método de exención

– ***¿En que CDI su país reconoce la exención bajo el texto del Artículo 23A? Identifique si existe algún cambio sustancial con relación al texto del modelo OCDE o Naciones Unidas.***

La mayoría de los convenios suscritos por Colombia reconocen exclusivamente el método de imputación o crédito fiscal como el método para evitar la doble imposición. Sin embargo, la decisión 578 de la CAN, instrumento que regula la potestad tributaria entre los miembros de la comunidad contempla que cuando un Estado miembro no tenga derecho a gravar una renta en específico, deberá otorgar una exención sobre dichas rentas.

A su vez, el convenio con Suiza diferencia el método aplicable por Colombia y por Suiza. Para el efecto, el CDI establece que Colombia aplicará un descuento tributario similar al establecido en el artículo 23B, mientras que Suiza aplicará un sistema mixto entre exención y descuento tributario. En consecuencia, Suiza aplicará una exención tributaria similar a la contenida en el artículo 23A.

- *¿Existe algún caso en que coexista el Artículo 23A con el 23B?*

El CDI suscrito con Suiza es el único que a la fecha contiene ambos métodos para la eliminación de la doble tributación. Sin embargo, para el caso de Colombia no se predica tal coexistencia.

- *¿Alguno de los CDI posee cláusula de cambio de método (switch-over clause) que permita el cambio del método de exención al método de crédito? ¿En qué casos aplica? ¿Recomendaría su adopción en algún CDI en particular? ¿Cuál es la relación con el Artículo 23A(4) introducido en el Modelo OCDE 2000? ¿Cómo interactúa con el primer párrafo del Artículo 23A en los conflictos negativos de calificación?*

Actualmente ninguno de los CDIs suscritos por Colombia permite el cambio de método, precisamente porque solamente el CDI con Suiza contempla ambos métodos. En todo caso, en este convenio la utilización de cada uno de los métodos está determinada para cada jurisdicción haciendo inviable el cambio entre uno y otro.

- *¿Se computa la renta exenta para fines de salvaguarda de la progresividad de los tipos?*

En Colombia se excluye de la base para aplicar los tipos tributarios, pues normalmente se toma como referencia la renta líquida gravable que se obtiene después de deducir las rentas exentas.

En efecto, como ya hemos mencionado, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 26ET, las rentas exentas si se incluyen dentro de la depuración para determinar la base gravable. Ello sin embargo, no afecta en principio las tarifas.

- *¿Cuál es el tratamiento en casos de doble no-imposición generados a raíz de conflictos de calificación? ¿Cuál es la efectividad de los comentarios modificados al Modelo OCDE al Artículo 23?*

A este respecto, es muy importante tener en cuenta que el objeto principal de los CDIs no es evitar la imposición, sino distribuir equitativamente la carga fiscal en las operaciones que involucran diversas jurisdicciones.

En ese sentido, desde la óptica colombiana se ha procurado por la existencia efectiva de tributación en alguno de los países miembros del convenio que corresponda.

Como ejemplo de ello, podemos tomar la interpretación que se ha dado en el caso del impuesto al patrimonio o impuesto a la riqueza. Por ejemplo, en principio, las acciones que una Compañía Española posee en una Colco no deberían estar gravadas en el país con el impuesto a la Riqueza, siempre que sean poseídas directamente por la compañía extranjera y no a través de un establecimiento permanente.

Sin embargo, el Protocolo del Convenio establece que para efectos de que sus disposiciones sean aplicables en materia de impuesto al patrimonio, es indispensable que ambos países incluyan en sus regulaciones internas impuestos de esta naturaleza.

Así, en la medida en que la legislación española solo cuenta con un impuesto al patrimonio que grava a las personas naturales y no existe uno que grave el patrimonio de las personas jurídicas, las disposiciones del Convenio no resultarían aplicables en materia de impuesto al patrimonio de personas jurídicas.

En consecuencia, el impuesto se regirá por lo que disponga la normativa nacional, quedando gravada la Compañía con este impuesto.

Otro claro ejemplo lo encontramos en el fallo del Tribunal Andino de Justicia comentado en puntos anteriores, mediante el cual, este alto Tribunal dispuso, que el patrimonio es gravado únicamente por el País Miembro donde esté situado dicho patrimonio, siempre y cuando la legislación nacional prevea el mencionado impuesto. Si no lo hace, puede ser gravado en otro País Miembro en donde se ubique el sujeto pasivo y se prevea dicho impuesto.

En este sentido, sin perjuicio de las cláusulas anti abuso contenidas en los CDI, en Colombia no existe un tratamiento específico para los casos de doble no imposición.

- *¿Los CDI de su país tienen la cláusula de “sujeción al tributo” (“subject-to-tax clause”)? ¿Cómo aplica y en qué casos?*

Actualmente ninguno de los CDIs suscritos por Colombia incluye expresamente cláusulas de sujeción al tributo. No obstante, consideramos que todos los CDIS parten del supuesto que exista un residente sujeto a impuestos sobre su renta mundial.

- ***¿La exención aplica tanto a beneficios como a pérdidas? ¿Cuál el tratamiento de la deducibilidad de los gastos incurridos para obtener una renta exenta conforme al CDI?***

Como ha sido explicado a lo largo de este cuestionario, desde la perspectiva local Colombia no tiene un régimen general de exención. A nivel de Convenios el método de exención se reconoce en la Decisión 578.

Con todo, en el caso de la Decisión 578 no hay una restricción dada por el CDI para efectos de aplicar costos y gastos. Sin embargo, la normatividad local si establece una limitante a la deducibilidad de las pérdidas derivadas de esos países (art 177-1 ET explicado ampliamente en puntos anteriores).

De todas formas, no conocemos precedentes en los que se haya demandado la violación de los principios comunitarios por la aplicación del 177-1 ET en casos similares a los que se conocen en Europa. Se precisa que, en nuestra opinión, el tenor de la cláusula de discriminación prevista en la Decisión 578 no tendría en todo caso ese alcance.

- ***¿Algún CDI afecta el método de exención con cláusulas de limitación de beneficios? ¿Es posible incorporar este mecanismo en la legislación interna o en el CDI?***

Aunque varios de los CDIs suscritos por Colombia contienen clausulas antiabuso y de limitación de beneficios, ningún CDI regula el método de exención desde la perspectiva colombiana.

Ahora bien, en el CDI con Suiza si existe una cláusula que de alguna forma limita el régimen de exención en dicho país, pues obliga a que los dividendos se reinviertan en por lo menos el 50%. Esto es, el holding en este país no permite que los flujos salgan en su totalidad fuera de Suiza para no perder los beneficios del CDI.

- ***¿Existen casos de Procedimientos de Acuerdo Mutuo sobre el método de exención?***

Todos los convenios suscritos por Colombia a la fecha incluyen cláusulas de procedimiento sobre acuerdo mutuo. Sin embargo, ninguna contiene de manera expresa un acuerdo mutuo sobre el método de exención.

III.4. Método de crédito

- *¿Cómo interactúan las disposiciones internas sobre este método con el Artículo 23B de los CDI?*

En Colombia se reconoce el método de crédito tanto en los CDIs suscritos a la fecha como en la legislación interna. En este orden de ideas, en términos generales, se permite la aplicación de créditos tributarios por impuestos pagados en el exterior.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante tener en cuenta que el método regulado en la legislación interna es diferente al establecido y regulado por los CDIs. En el caso del crédito tributario indirecto, el ordenamiento interno regula el crédito o descuento mediante un cálculo que resulta de multiplicar el dividendo por la tarifa nominal a la que estuvo sujeta la sociedad que lo distribuye; por su parte, el sistema de los CDIs, el crédito o descuento resulta de definir el valor real de impuestos pagados por la sociedad que distribuye el dividendo. El método de crédito tributario establecido en la legislación interna está sujeto a una serie de limitaciones, mientras que podría interpretarse que el de los CDIs debe ser respetado y reconocido sin limitación diferente al valor del impuesto pagado en el país.

Algunas discusiones que hemos identificado en la interacción entre las normas internas y los CDIs, son:

- (i) Se discute si ante la existencia de un CDI, el contribuyente puede o no escoger aplicar la regla del ordenamiento interno y no aplicar la regla dispuesta en el CDI. Esta discusión, en parte, se origina en que algunos CDIs incluyen literalmente esta posibilidad y otros no. Consideramos que en estos casos la discusión se debe saldar a favor de la posibilidad de aplicar el derecho interno así el CDI no lo diga, pues los CDIs no tienen la potestad de imponer obligaciones tributarias sino de distribuir las rentas.
- (ii) Otro de los temas en discusión es si las limitaciones y requisitos del derecho interno son aplicables al crédito tributario obtenido en virtud de un CDI. Consideramos que las limitaciones que lleven a perder total o parcialmente el crédito tributario al que se tendría derecho, no deberían ser aplicables.

- *¿En qué CDI su país reconoce la exención bajo el texto del Artículo 23B? Identifique si existe algún cambio sustancial con relación al texto del modelo OCDE o Naciones Unidas.*

Todos los CDI suscritos por Colombia, a excepción de la Decisión 578 de la CAN reconocen la exención bajo el método de crédito. La redacción de estas cláusulas

las, en términos generales sigue el modelo de convenio de la OCDE. Sin embargo, algunos CDI suscritos por Colombia consagran algunas diferencias con relación al texto del modelo OCDE. Por ejemplo, el CDI Colombia - Canadá permite la deducción del impuesto sobre las sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan. De igual manera, el CDI Colombia - India estipula un método de crédito especial para el caso de los dividendos.

Por su parte, el CDI Colombia - Chile se refiere a descuento mientras que el modelo OCDE a deducción. Lo anterior tiene implicaciones debido a que en la depuración del impuesto sobre la renta, las deducciones y los descuentos se restan en momentos distintos

- ***¿Cuáles son los impuestos que podrían ser acreditados bajo el tratado?***

Los impuestos que pueden ser acreditados dependerán de cuales impuestos se encuentren cobijados por el CDI. Sin embargo, en términos generales se podrán acreditar los impuestos que graven la renta y los impuestos que graven el patrimonio.

- ***¿Contra qué impuestos domésticos procede la acreditación bajo el CDI? ¿Pueden acreditarse impuestos locales contra otros impuestos?***

En términos generales, se permite acreditar los impuestos extranjeros contra el impuesto básico de renta, el CREE y el actual impuesto a la riqueza. En la medida en que los CDI solamente regulan estos impuestos, no sería posible acreditar impuestos locales contra otros impuestos.

- ***Analizar situaciones en las que las respuestas dadas en el párrafo II.2 (tax credit como medida unilateral) tienen algún cambio al introducir situaciones bajo los CDI relacionadas con los requisitos para la acreditación y los límites.***

No existiría ninguna diferencia que conozcamos.

- ***¿Los CDI de su país tienen la cláusula de “sujeción al tributo” (“subject-to-tax clause”)? ¿Cómo aplica y en qué casos?***

Actualmente ninguno de los CDI contiene una cláusula de sujeción al tributo.

- ***¿Algún CDI contiene expreso reconocimiento de crédito indirecto?***

Todos tienen reconocimiento del crédito tributario indirecto.

- ***¿Algún CDI afecta el método del crédito con cláusulas de limitación de beneficios? ¿Es posible incorporar este mecanismo en la legislación interna o en el CDI?***

Aunque varios de los CDIs suscritos por Colombia contienen cláusulas antiabuso y de limitación de beneficios, ningún CDI incluye una limitación específica que afecte directamente el método de crédito.

- ***¿Puede una norma general o especial antiabuso interna afectar el reconocimiento del crédito sin afectar el cumplimiento del CDI?***

En la medida en que la cláusula general antiabuso consagrada en el ET es relativamente nueva y su aplicación no ha sido verificada en casos particulares como este, no existen suficientes precedentes para determinar si la administración tributaria podría aplicarla para desconocer el reconocimiento de un crédito tributario.

Sin embargo, consideramos que en la medida en que el crédito tributario a que tiene derecho el contribuyente sea legítimo, y no contrarie las disposiciones de limitación de beneficios que pueda incluir un tratado en específico, no debería aplicarse la cláusula antiabuso a este tipo de situaciones.

- ***¿Existen casos de Procedimientos de Acuerdo Mutuo sobre el método de crédito?***

Todos los convenios suscritos por Colombia a la fecha incluyen cláusulas de procedimiento sobre acuerdo mutuo. Sin embargo, ninguna contiene de manera expresa un acuerdo mutuo sobre el método de exención.

PARTE IV: ASPECTOS ADMINISTRATIVOS Y FORMALES

- ***Cuáles son los aspectos administrativos o formales que en su país generan mayor dificultad al momento de aplicar los métodos para evitar la doble imposición internacional? (Por ejemplo, obtención de certificados de residencia, respaldos individualizados de impuestos pagados, temporalidad, etc.)***

En Colombia el reconocimiento de un crédito o descuento tributario derivado de la aplicación de los tratados y de los métodos para evitar la doble imposición del derecho interno, son expeditos, sencillos y automáticos.

En este sentido, cada contribuyente puede aplicar de manera directa un crédito tributario cuando considere que tiene derecho a ello, sin perjuicio que tenga que soportar debidamente la transacción y la correspondiente exención o descuento.

En este sentido, no encontramos que exista algún aspecto formal o administrativo que pueda generar una gran dificultad en la aplicación de un CDI, en la medida en que no se requiere ningún tipo de autorización o convalidación previa para que el contribuyente pueda aplicar y reconocer el crédito o descuento.

Sin perjuicio de lo anterior, vale la pena presentar algunas posibles cargas que podrían generarse en caso de una revisión de las autoridades tributarias, serían las siguientes:

- Soportar el pago efectivo y real del impuesto en el exterior.
- Demostrar que la renta respecto de la cual se pagó el impuesto en el exterior, es de fuente extranjera y no de fuente nacional.
- Asignar los costos y gastos comunes de la operación de la compañía a las rentas de fuente nacional o extranjera, bajo una metodología razonable.
- En el caso de los CDI, presentar un certificado de residencia fiscal que constate, así sea de forma preliminar, que se tiene derecho a los beneficios del CDI.

PARTE V: JURISPRUDENCIA

- ***De ser posible, resuma un caso judicial reciente de su país sobre aplicación de los métodos para evitar la doble imposición. Por favor, límitese a casos concluidos y adjunte el documento.***

A la fecha no existe jurisprudencia relevante sobre este tema. Estas discusiones y temas son relativamente nuevos en Colombia, en la medida que el primero de los CDIs firmados en Colombia y fundamentados en el modelo OCDE, solo entró a regir en octubre de 2008.

Marzo, 2016

