

**ANÁLISIS DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE
EL REINO DE ESPAÑA Y LA REPÚBLICA DE COLOMBIA**

**ANDRÉS FELIPE CARVAJAL RODRÍGUEZ
SAID JOSÉ MUÑOZ ALMARIO**

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA LATINOAMERICANA -UNAUULA-
FACULTAD DE DERECHO**

MEDELLÍN

2016

**ANÁLISIS DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE
EL REINO DE ESPAÑA Y LA REPÚBLICA DE COLOMBIA**

**ANDRÉS FELIPE CARVAJAL RODRÍGUEZ
SAID JOSÉ MUÑOZ ALMARIO**

Tesis de grado para optar por el título de Abogado

Asesora

Mg. ANA MARÍA CORREA DÍAZ

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA LATINOAMERICANA –UNAULA–
FACULTAD DE DERECHO**

MEDELLÍN

2016

El presente trabajo lo dedicamos a nuestros padres y hermanos y a todos los que nos apoyaron durante nuestra estancia en la academia.

Nota de Aceptación

Jurado

Jurado

Medellín, Septiembre de 2016

AGRADECIMIENTOS

Los autores desean expresar su más sincera gratitud al tutor, y a nuestros padres que nos apoyaron durante el desarrollo de este trabajo.

CONTENIDO

Resumen.....	9
1. Introducción	10
2. Tratamiento de las diferentes rentas en el impuesto sobre la renta con el Convenio celebrado con España.....	14
2.1. Análisis de los efectos de la doble Tributación del convenio celebrado con España.	14
2.2. Formulación del problema: Descripción - Delimitación Espacio - Temporal	16
3. Objetivos de la investigación	19
3.1. Objetivo General.....	19
3.2. Objetivos Específicos.....	19
4. Antecedentes investigativos.....	20
5. Marco teórico.....	21
6. Capítulo 1: Conceptos generales.....	22
6.1. Aspectos Generales de la doble tributación	22
6.2. Noción	25
6.3. Criterio de sujeción	26
6.3.1. Criterio de la residencia o de renta mundial.....	26
6.3.2. Criterio de territorial o de fuente.....	27
6.4. La Doble Tributación Internacional.....	27
6.5. Jerarquía de la normatividad colombiana.	29
6.6. Ley 1082 de 2006 “Convenio entre el Reino de España y Colombia”.....	32
6.7. Limitaciones de los convenios.....	33
6.8. Evasión Fiscal.	34
6.9. Elusión Tributaria.	37
7. Capítulo 2: Métodos para evitar la doble imposición.	39
7.1. Sistema de exención: integra y con progresividad.	39
7.2. Sistema de crédito fiscal.	42
7.3. Sistema de deducción.	43
7.4. Sistemas aplicados en Colombia.....	45
7.5. Tratamiento de los dividendos.	47

7.6.	Tratamiento de los Inmuebles.	49
7.7.	Tratamiento de los intereses.	51
8.	Capítulo 3: Regla de la subcapitalización, principio de no discriminación.	55
8.1.	Concepto de Subcapitalización (Thin Capitalization).....	55
8.1.1.	Medidas para evitar la subcapitalización.	57
8.2.	Análisis de la Corte Constitucional.....	58
8.3.	Concepto del principio de no discriminación.....	59
8.4.	Principio de no discriminación.....	60
8.4.1.	Jurisprudencia.	61
8.5.	Clausura de no discriminación por nacionalidad.....	62
8.6.	Clausura de no discriminación por nacionalidad de los establecimientos permanentes. 62	
8.7.	Clausura de no discriminación respecto de las deducciones.....	62
8.7.1.	Doctrina de la DIAN.....	63
8.8.	El principio de no discriminación y la regla de subcapitalización.	64
9.	Conclusiones.....	66
10.	Referencias.....	69
11.	Anexos	72

Índice de tablas

Tabla 1. Tratados Vigentes por parte del estado colombiano.	16
Tabla 2. Ejemplo de cálculo de deducción de impuestos.....	40
Tabla 3. Tarifa de impuesto de renta.....	40
Tabla 4. Determinación del impuesto con método de exención.	40
Tabla 5. Determinación del impuesto con deducción de pérdidas fiscales en el mismo Estado.....	41
Tabla 6. Determinación del impuesto con pérdidas fiscales en otros Estados.....	42
Tabla 7. Determinación del impuesto con método de imputación.....	43
Tabla 8. Ilustración de los métodos de doble imposición.	44
Tabla 9. Determinación de la renta en los dividendos.	49
Tabla 10. Tratamiento tributario venta de activos fijos.	50
Tabla 11. Determinación de la renta de intereses.	53
Tabla 12. Ejemplo descuento tributario de intereses.	54
Tabla 13. Ejemplo de subcapitalización.	57
Tabla 14. Ejemplo principio de no discriminación.	63

Resumen

El propósito de la presente investigación es dar a conocer los beneficios de la doble tributación para las personas naturales y jurídicas que desean invertir en otro país sus rentas, con el ánimo de incrementar sus flujos de capitales. En ese sentido, el caso del Convenio de Doble Tributación entre el Reino de España y la Republica de Colombia refleja un avance por parte de ambos países en materia de cooperación internacional. Ello encuentra su justificación en los continuos movimientos de capitales, personas y bienes entre bloques comerciales que se complementan. Con tal propósito, se ha llevado a cabo un análisis de la literatura; específicamente, se ha revisado la normatividad, la jurisprudencia y la doctrina, los cuales reglamentan la doble tributación. Como resultado de la pesquisa normativa, se llegó a la conclusión de que los convenios de doble tributación impulsan la inversión extranjera a nivel global, beneficiando así a los países en su competitividad.

Palabras claves Convenios de Doble Tributación, descuento tributario, impuesto de renta, residencia fiscal, evasión, principio de no discriminación.

1. Introducción

Los tratados comerciales internacionales que se iniciaron con el gobierno de Gaviria y en el cual Colombia decidió globalizar la economía, conllevó a la apertura económica, lo que generó el crecimiento de la inversión extranjera, incrementó las importaciones y las exportaciones, así como el movimiento de capitales y además facilitó el tránsito de personas de un país a otro en la búsqueda de una mejor calidad de vida.

Este fenómeno ha dado paso a una competitividad entre los estados, es decir, ha sido un atractivo para el crecimiento económico de los países. En ese sentido, se miden variables como la infraestructura, los costos laborales, y en mayor medida los impuestos. Estos últimos juegan un papel crucial al momento de la atracción de la inversión extranjera, ya que son un punto de partida para los inversionistas nacionales y extranjeros. Ahora bien, un aspecto negativo sobre el manejo de los impuestos se refiere a la doble tributación que se pudiera dar sobre una misma renta.

Así las cosas, la presente investigación, nace de la idea de los problemas que genera la doble tributación tanto para las personas naturales como jurídicas. Por ejemplo, en materia tributaria uno de los obstáculos para la generación de empresas y por ende para la inversión extranjera es causado por la doble imposición a que están sometidas las rentas de los nacionales en un Estado. La doble imposición, tal como lo ha definido la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), se presenta cuando una renta obtenida por un contribuyente está sometida simultáneamente a un mismo o similar impuesto en dos o más Estados.

La anterior situación se soluciona, en gran medida, con la celebración de convenios para evitar la doble tributación en los cuales los Estados contratantes acuerdan ceder y distribuir su potestad tributaria. Así, cabe decir, que en el momento actual existen nueve convenios bilaterales vigentes

para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, los cuales han sido declarados exequibles por la Corte Constitucional.

Estos nueve Convenios generales suscritos por Colombia, se han fundamentado en líneas generales en el anteriormente mencionado Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE-Sin embargo existen otros modelos, entre ellos los de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

Asimismo, en la actualidad Colombia tiene unos convenios bilaterales no generales sino específicos para evitar la doble imposición en el transporte aéreo y marítimo. Aunque, especialmente es la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) del año 2004 la que establece los parámetros para evitar la doble tributación.

Y en el derecho interno, es el Artículo 254 del Estatuto Tributario el que reglamenta medidas específicas para la aplicación de descuentos tributarios por inversiones colombianas en el exterior. Sobre esta norma cabe decir que a la fecha ha sido un instrumento efectivo de regulación. Análogamente, al analizar las causas de la doble imposición, se identifica como los residentes de un Estado son gravados sobre la totalidad de las rentas que percibe, bien sea que se originen en el Estado de residencia o en terceros Estados – rentas mundiales –. Esto es cierto, toda vez que los terceros Estados tiene el deber de gravar las rentas originadas en su territorio. En consecuencia, los contribuyentes encuentran igualdad en los acuerdos de doble tributación puesto que sus rentas no son doblemente gravadas.

Por lo anterior, los convenios para evitar la doble tributación se enfocan en el descuento de los impuestos pagados en el exterior sobre sus rentas de fuente extranjera. Igualmente, es importante resaltar que los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal son actos jurídicos complejos, toda vez que requieren para su existencia y validez de una serie de actos jurídicos

en los que intervienen varias autoridades. Dichos convenios equivalen a principios generales del derecho Internacional que buscan mantener condiciones de justicia.

Los Convenios para Evitar la Doble Tributación se orientan por los principios generales del derecho Internacional, los cuales buscan mantener la equidad al momento de gravar las rentas, estos principios son: a) Pacta Sunservanda; b) Efecto Negativo de los Tratatos; c) No Agravación; d) No Discriminación; e) Relatividad.

El régimen de impuesto sobre la renta aplicable en Colombia, establece que los residentes (personas naturales o jurídicas) en el país deben gravar tanto sus rentas nacionales como las del exterior. Ahora bien, en la era de la globalización, los movimientos de flujos de dinero y de personas, inversión extranjera e inversiones de empresas o personas colombianas en el exterior, ha generado que la renta obtenida en un país debe de tributarse en ambos estados, desestimulando el comercio y negocios con otros estados, a menos que se encuentre vigente un acuerdo de doble tributación.

Estos convenios de los que venimos hablando propician “equidad” tributaria para evitar o contrarrestar la doble imposición, bajo parámetros de reciprocidad, deducción, exención y crédito de impuestos; éstos en mayor medida están orientados hacia la cooperación internacional. Como se puede observar, los convenios de doble imposición, buscan eliminar los efectos negativos de los estados frente a las personas que realizan operaciones que son gravadas en varios Estados, por lo que cabe la pregunta ¿los convenios de doble imposición ayudan a un equilibrio tributario de las personas?

En ese sentido, lo que se pretende con este trabajo es analizar cuáles han sido las rentas consideradas en el tratado de Colombia con España, respecto a la parte fiscal y los efectos económicos y legales en nuestro país. No se pretende entonces abarcar la temática del convenio internacional, sino buscar enfatizar la problemática de la doble imposición en el impuesto sobre la renta.

Es por ello, que en el presente trabajo se han desarrollado tres capítulos, en los cuales se analizan los efectos tributarios que generan las rentas obtenidas en el exterior. En el primer capítulo, se abarca los conceptos generales de la doble tributación; en el segundo, los métodos para evitar la doble imposición, y en tercer capítulo se detallan los efectos tributarios de la regla de la subcapitalización y el principio de NO discriminación. Lo anterior obedece al desconocimiento que existe sobre cuáles han sido las normas que han quedado plasmadas en los tratados, las maneras de evitar la doble imposición, y los principios contenidos en los mismos.

Por todo lo anterior, en el presente trabajo se realizará un análisis de la legislación sobre la materia; además de estudiar los casos exitosos para grupos empresariales al aplicar los convenios de doble tributación entre España y nuestro territorio.

2. Tratamiento de las diferentes rentas en el impuesto sobre la renta con el Convenio celebrado con España.

2.1. Análisis de los efectos de la doble Tributación del convenio celebrado con España.

El régimen de impuesto sobre la renta aplicable en Colombia, establece que los residentes (personas naturales o jurídicas) en el país deben gravar tanto sus rentas nacionales como las del exterior. La anterior situación, ha ocasionado que una persona sea natural o jurídica este gravando sus ganancias del exterior en Colombia generando un efecto de doble tributación. Por ende, se hace indispensable la firma de acuerdos entre países para evitar el pago doble de impuestos.

Con la globalización, los capitales se mueven libremente, y las rentas requieren pagar los impuestos respectivos en cada país. Esto desestimula el comercio y los negocios con otros estados. Por ende, se hace indispensable la firma de acuerdos internacionales. En ese sentido, se entiende como tratado internacional, todo acuerdo entre sujetos o personas internacionales; es decir, entre miembros o partes de la comunidad internacional; y en sentido más *estrecho* y formalista, como procedimientos especiales que cada Estado arbitra en su ordenamiento interno (Ossorio, 2008).

Los tratados o acuerdos bilaterales y multilaterales pueden tener varios objetivos, uno de ellos, es la solución de algún problema, como por ejemplo, la Doble Tributación Internacional. No obstante, en la práctica, resulta difícil, aunque no imposible, obtener acuerdos multilaterales sobre la materia, debido a las dificultades económicas, políticas y culturales.

Los convenios generalmente acuerdan mecanismos de compensación de “equidad” tributaria para evitar o contrarrestar la doble imposición, con base en principios de reciprocidad, deducción, exención y el crédito de impuestos. A través de ellos, se pueden establecer exoneraciones totales o parciales de impuestos directos o indirectos, que se basan en la cooperación internacional.

Generalmente los convenios de doble imposición, tienen como objetivo adoptar búsquedas o criterios uniformes de gravar determinadas rentas, evitando la interferencia de diversas facultades impositivas que tienen los Estados. En América Latina, se han logrado avances en integración en materia impositiva, los cuales se reflejan en los tratados internacionales que se mencionan:

- G3
- CAN
- MERCOSUR
- TLC
- UNION EUROPEA
- KOREA DEL SUR

Los anteriores tratados internacionales que ha suscrito Colombia con los diferentes países, apuntan a mejorar las relaciones comerciales, entre quienes la integran, obteniendo beneficios económicos que ayudan a mejorar la inversión extranjera, prevenir la evasión fiscal, y facilitar el intercambio de información entre autoridades tributarias. Así mismo, a través de ellos se han incrementado las importaciones – exportaciones entre países.

En la tabla adjunta, se relacionan los tratados vigentes en materia de doble tributación.

Tabla 1. Tratados Vigentes por parte del estado colombiano.

País	Ley	Corte Constitucional
Canadá	1459 de 2011	C-295/2012
Chile	1261 de 2008	C-577/2009
España	1082 de 2006	C-383/2008
México	1568 de 2012	C-221/2013
Portugal	1692 de 2013	C-667/2014
Suiza	1344 de 2009	C-460/2010
Corea	1667 de 2013	C-667/2014
India	1668 de 2013	C-238/2014
República Checa	1690 de 2013	C-049/2015

Fuente: elaboración propia.

Los anteriores acuerdos no son de amplio conocimiento; por ello, los autores recomiendan su difusión para evitar futuras dobles imposiciones de impuestos en rentas internacionales. Como se puede observar los convenios de doble imposición, buscan eliminar los efectos negativos de los estados frente a las personas que realizan operaciones que son gravadas en varios Estados. En la actualidad los convenios de doble imposición se han basado en el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el modelo de la Organización de Naciones Unidas (ONU).

2.2. Formulación del problema: Descripción - Delimitación Espacio - Temporal .

En 1921 la Liga de las Naciones inició un trabajo que llevó a cabo el primer modelo bilateral que se terminó en 1928 y que finalmente llevó a los convenios modelo de México de 1943 y de Londres de 1946. Los convenios fueron seguidos, con algunas variaciones, por muchos de los

convenios suscritos y revisados en la década siguiente, aunque el modelo fue integrado o aceptado totalmente. Con el aumento de la cooperación y dependencia económica de los países miembros de la Organización Europea para la Cooperación y el Desarrollo (OECD), que en el año 1960, se convertiría en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), se vio en la necesidad de armonizar los convenios y crear principios uniformes, reglas, métodos y una interpretación común para prevenir la doble tributación internacional. En el año de 1963 el Comité Fiscal presentó el primer “Modelo de Convenio de Doble Tributación sobre la Renta y el Capital”, y con base en el cual el 30 de julio de 1963 el Consejo de la OCDE adoptó una recomendación en el sentido de invitar a los Estados miembros a remitirse al Modelo de Convenio para la suscripción o revisión de sus convenios bilaterales para evitar la doble tributación.

Desde el año 1963 se han realizado varias revisiones al modelo, de suerte que ha sido actualizado hasta el año 2008. En la actualidad el Modelo de Convenio ha tenido tanta influencia, que actualmente más de tres mil convenios bilaterales se han suscrito en el mundo, tanto en países miembros de la OCDE como en países no miembros.

Sin embargo, también es importante tener en cuenta que existe un modelo preparado por las Naciones Unidas, cuya primera edición fue en el año 1980 y la segunda edición en el año 2001. Dicho modelo se basa en el modelo de la OCDE e incluso copia varias de sus cláusulas, pero la particularidad es que incluye algunas modificaciones que buscan proteger o incrementar la tributación en el Estado de la fuente productora de renta, respondiendo así al interés de los países en vías de desarrollo o subdesarrollados como importadores de capital y tecnología.

Generalmente los Convenios han seguido los lineamientos del Modelo de la OCDE, con modificaciones que establezcan los respectivos Estados, respondiendo a la intención de privilegiar la tributación en el Estado de la residencia o en el Estado de la fuente. Del anterior análisis, se sustenta

la siguiente pregunta de investigación ¿Cuáles fueron las rentas consideradas en el tratado de Colombia con España, respecto a la parte fiscal y a los efectos que tendría en nuestro país? Con esta pregunta no se pretende abarcar la temática del convenio internacional, se busca enfatizar la problemática de la doble imposición en el impuesto sobre la renta, como forma vital de intercambio de información entre las autoridades tributarias e intercambio comercial y transaccional que realizan los países miembros del convenio.

3. Objetivos de la investigación

3.1. Objetivo General

- Efectuar un análisis del acuerdo de Doble Tributación entre el Reino de España y la República de Colombia, y su efecto en las relaciones económicas y en el cumplimiento tributario de ambos países.

3.2. Objetivos Específicos

- Determinar la naturaleza jurídica de los acuerdos de doble tributación y sus principios de derecho internacional.
- Determinar las consecuencias de la doble imposición tributaria.
- Ilustrar mediante ejercicios concretos la eliminación de la doble imposición por la rentas de dividendos, intereses y arrendamientos.

4. Antecedentes investigativos

Desde el ejercicio de búsqueda desarrollado para identificar enfoques y preguntas investigativas que alimenten la investigación planteada, se ha identificado en el ámbito local, específicamente en la biblioteca de la Universidad Autónoma Latinoamericana, la monografía “Efectos de la doble imposición de la Comunidad Andina de Naciones”, en ella los autores realizan un análisis de los efectos de la doble imposición basados en la Decisión 578 de la CAN.

5. Marco teórico

La presente investigación corresponde a una investigación documental, en la cual se ha realizado un análisis hermenéutico con la ayuda de las bases de datos de la institución. En ese sentido, se han estudiado los siguientes elementos:

- Los modelos de doble imposición existentes: modelo OCDE y el modelo de la ONU.
- -Los principios jurídicos del derecho tributario existentes en Colombia y los principios que rigen el Derecho Tributario Internacional.
- - El listado de los Convenios de Doble Imposición celebrados por Colombia.
- - Los conceptos tributarios de la DIAN.
- - Los análisis de los convenios de doble imposición celebrados por Colombia con diferentes estados.

Asimismo, se revisaron importantes referencias bibliográficas de documentos emitidos por la Corte Constitucional. Igualmente se recurrió a la consulta a expertos, como por ejemplo: distinguidos doctrinantes de Colombia y doctrinantes internacionales de España, Argentina, México, entre otros países. Igualmente para el desarrollo de la monografía se analizaron algunos documentos concernientes a doctrinas escritas por personajes con gran trayectoria en materia impositiva. Uno de los mencionados documentos jurídicos corresponde a la Ley 1082 de 2006.

De la misma manera se analizaron comentarios extractados de los diferentes medios de comunicación como: Portafolio, Ámbito Jurídico, La República y El Tiempo. Y más aún, en el presente trabajo investigativo se identificaron los diferentes modelos internacionales que regulan la doble imposición, los principios jurídicos que enmarcan los convenios de doble tributación; así como casos prácticos de sus efectos.

6. Capítulo 1: Conceptos generales

6.1. Aspectos Generales de la doble tributación

En este primer capítulo se desarrollarán los principales aspectos de gran importancia en los que se fundamentan los efectos de la doble imposición y las dificultades en la que se encuentran las principales administraciones tributarias de cada Estado, así como también los problemas que tienen los contribuyentes al establecer el hecho generador de renta.

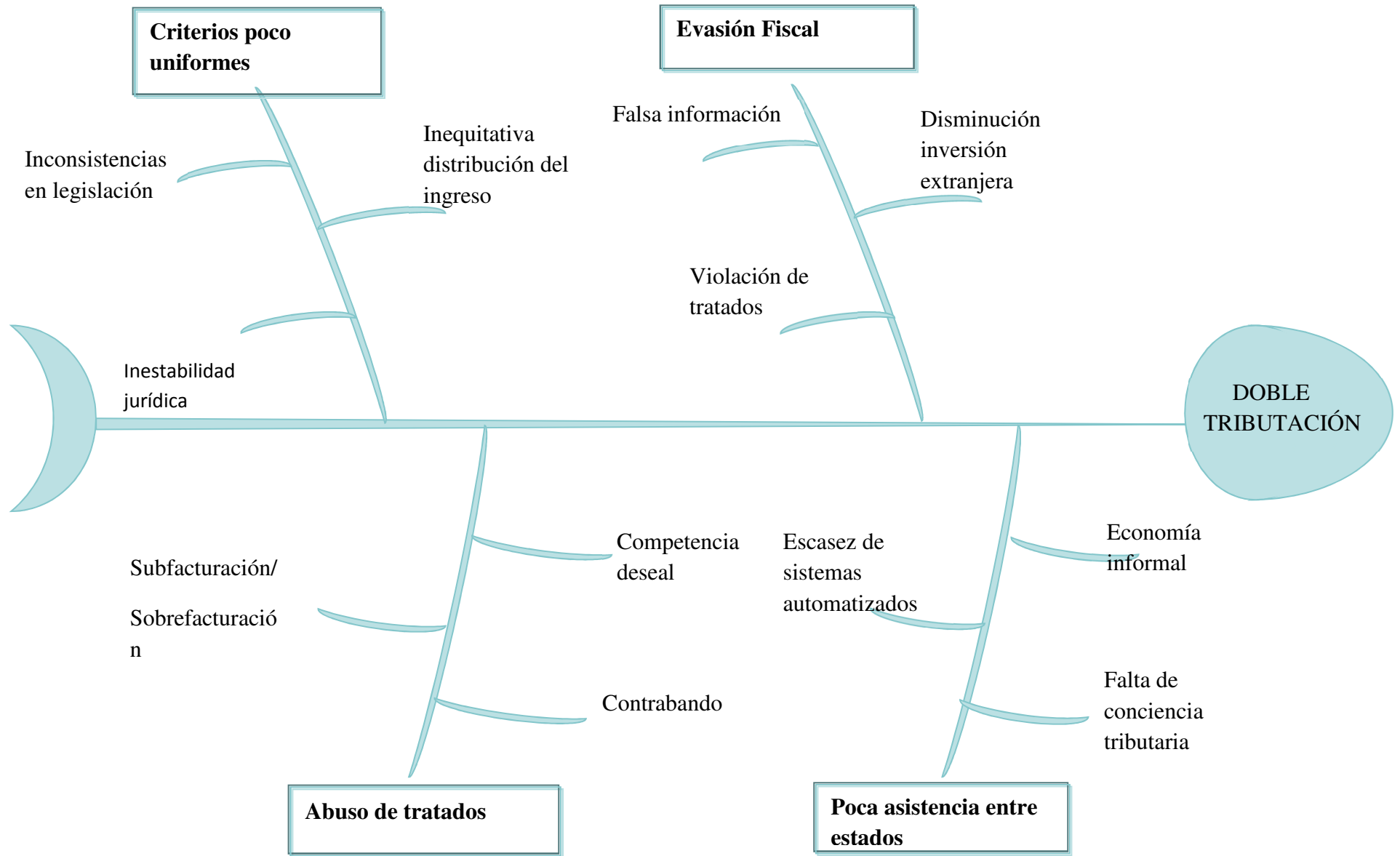
Las personas residentes de un país gravan sus rentas en el país donde perciben sus ingresos, es decir, donde realizan sus actividades económicas. Ahora bien, los países establecen en la normatividad interna que las personas residentes deben incluir los ingresos de renta mundial (rentas nacionales y del exterior). Sin embargo, las personas se ven sometidas a problemas de doble tributación en la medida en que una misma renta es gravada en diferentes países, lo que da lugar a que las personas tanto naturales como jurídicas sean contribuyentes en el país donde prestaron los servicios y en el país de su residencia.

El fenómeno de la doble imposición también se podrá generar cuando una persona es residente en dos países y en consecuencia la renta es gravada por ambos países sin importar la fuente, (Herran, 2000). La doble tributación internacional es definida como aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, en la totalidad o parte, durante un mismo período imponible y por la misma causa.

La tributación internacional es la aplicación de las leyes globales de impuestos a las transacciones entre dos o más países (también llamados Estados) en el mundo. Lo cual comprende todos los asuntos tributarios surgidos de las leyes internas de los países que incluyen algún elemento extranjero (Rohatgi, 2008).

Cada Estado es soberano de imponer el esquema de tributación tanto de las personas nacionales y jurídicas, es decir, podrá ejercer el derecho de gravar las rentas de sus nacionales y extranjeros cuando presten servicios en el país. El ejemplo más claro es Estados Unidos, el cual ha establecido que con el solo hecho de ser ciudadano siempre deberá liquidar sus impuestos por rentas mundiales

Diagrama 1. Causa y efectos de la doble tributación.



6.2. Noción

Los impuestos tributarios no son internacionales. No existen leyes mundiales para regular las transacciones entre los países. Tampoco hay una corte internacional de impuestos o cuerpo administrativo para los asuntos relacionados con la tributación internacional. Los impuestos son recaudados de acuerdo a la normatividad local de cada país (Rohatgi, 2008).

Los convenios de doble imposición y de prevención de la evasión fiscal y elusión fiscal son acuerdos solemnes entre los Estados soberanos contratantes que tienen como finalidad distribuir la potestad tributaria entre ellos, para evitar que sus residentes estén sometidos a doble imposición (DIAN, 2010).

El artículo 1 del Estatuto Tributario establece:

“Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.”

La obligación tributaria sustancial tiene como característica principal la realización del hecho generador del impuesto, para el caso del impuesto sobre la renta, el hecho generador es la obtención de renta. Dicha obligación tributaria se origina de la Ley y no de los acuerdos de voluntades entre los particulares. El legislador crea un vínculo jurídico entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (personas naturales y jurídicas), el acreedor (Estado) queda facultado para exigirle al sujeto pasivo el pago del impuesto. La obligación tributaria sustancial tiene como objeto una prestación de dar, consistente en pagar el tributo.

Por lo anterior, la obligación tributaria sustancial tiene origen en la Ley, y consiste en el pago al Estado del impuesto como consecuencia de la realización de la obtención de ingresos (rentas) en un país.

6.3. Criterio de sujeción

El hecho generador es el presupuesto fijado por la ley para el pago del impuesto; es el supuesto de hecho que mide la capacidad contributiva de cada persona. El legislador ha seleccionado este criterio como un elemento para el nacimiento de los tributos. La doctrina ha precisado que el hecho generador está compuesto necesariamente por un elemento objetivo y un elemento subjetivo. El elemento objetivo corresponde al hecho en sí mismo considerado, es decir, la generación de renta y el elemento subjetivo a la conexidad de ese hecho con un sujeto en la medida en que lo ejecuta o realiza.

6.3.1. Criterio de la residencia o de renta mundial.

La mayoría de los países distinguen, a la hora de delimitar el ámbito de aplicación de los impuestos sobre la renta, según el contribuyente sea residente o no en su territorio. Los residentes gravan sus ingresos por sus rentas mundiales “worldwide income”, es decir, con independencia del lugar en que se obtenga la renta; Esta situación se conoce como una gravación plena del impuesto “unlimited tax liability”; y en cambio los no residentes, sólo se gravan por las rentas de fuente interna, es decir, las rentas que se entiendan obtenidas u originadas en el territorio del Estado (Falcón, 2010).

La gravación de la totalidad de las rentas para las personas, es el criterio objetivo que ha fijado el legislador, ya que sin importar su naturaleza u origen, las rentas de trabajo, las rentas de capital (intereses, dividendos, alquileres), entre otros, son gravadas en el Estado de la residencia. La utilización de la residencia como criterio de sujeción al impuesto de renta es el hecho de que los residentes son quienes están beneficiándose de las infraestructuras y de las políticas sociales (educación, seguridad, servicios públicos, etc.) del país que residen, por lo que resulta entendible que contribuyan a las cargas del estado, independientemente de su nacionalidad y del lugar en que

obtienen la renta. Este criterio es el de mejor aceptación a la hora de realizar un convenio de doble imposición, inclusive en sus normas locales. Sin embargo, puede renunciarse a la soberanía que tiene el Estado para gravar sus rentas.

6.3.2. Criterio de territorial o de fuente.

Algunos países únicamente someten a gravamen las rentas obtenidas en su territorio, sin tener en cuenta ni la residencia ni la nacionalidad de la persona que obtiene la renta (Falcón, 2010). Es en esta línea, a la cual toda persona se somete a imposición de lo que haya obtenido en algún tipo de renta en su territorio o en el cual se cumplió el hecho generador.

El criterio territorial o de fuente tiene su justificación desde el punto de vista económico y social, en donde prima el principio de soberanía que tiene cada Estado de gravar sus rentas y su participación en la economía, dado que fue en su territorio donde se cumplieron las condiciones sociales, jurídicas, políticas y económicas. Así, la mayor dificultad que presenta este criterio de la fuente, es que incentiva a los residentes a invertir en el exterior y, por ende, puede favorecer la salida de capitales.

6.4. La Doble Tributación Internacional.

La doble imposición internacional es definida como aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más estados, en la totalidad o en parte, durante un mismo período gravable y una misma causa. La doble tributación jurídica en el ámbito internacional consiste en el fenómeno en virtud del cual el mismo hecho gravado, se sujeta a impuestos similares en dos o más estados y durante el mismo período gravable. Es decir, se trata de un fenómeno por el cual la misma situación jurídica queda sometida a la carga tributaria de dos o más estados. (Cubides, 2010)

Los tratados de doble tributación normalmente evitan o reducen al contribuyente la carga de la doble tributación jurídica en dos (o más) países respecto de la misma materia imponible y por iguales años o períodos gravables. Por ser la doble tributación un fenómeno complejo, se requiere para su configuración la convergencia de cinco (5) elementos:

- Identidad de la naturaleza: se presentan dos impuestos iguales o equivalentes.
- Se genere por la obtención de ingresos (hecho generador).
- Se presenta en el período de tiempo en que ocurre el hecho gravable.
- Recae sobre un mismo sujeto, es decir, que la carga tributaria este en cabeza de una misma persona.
- La renta es gravada en más de un Estado, es decir, que la renta se grave en dos o más autoridades fiscales.

Teniendo en cuenta la tendencia de Colombia en los últimos Gobiernos, en la cual se ha buscado incentivar la inversión extranjera y hacer más competitivo el país dentro de una economía globalizada, es relevante realizar un estudio de los diferentes convenios de doble imposición suscritos por el estado Colombiano con los demás estados para evitar la problemática de la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con respecto a los Impuestos sobre la Renta y sobre Patrimonio.

En materia tributaria uno de los obstáculos para la creación de nuevas compañías y por ende la inversión extranjera, son causados por la doble imposición a que están sometidas las personas en un Estado. La doble imposición, como lo ha definido la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), se presenta cuando una renta obtenida por un contribuyente está sometida simultáneamente a un mismo o similar impuesto en dos o más Estados.

La anterior situación se soluciona, en gran medida, con la celebración de convenios para evitar la doble tributación en los cuales los Estados contratantes acuerdan ceder y distribuir su potestad tributaria. Las causas de la doble imposición generalmente ocurren cuando los residentes de un Estado son gravados sobre la totalidad de las rentas que perciba, bien sea que se originen en el Estado de residencia o en terceros Estados (rentas mundiales).

En consecuencia, los contribuyentes son sometidos a imposición en su país de residencia por las rentas de fuente extranjera y esas mismas rentas también son sometidas a imposición en los países en que se generaron. Por lo anterior, los convenios para evitar la doble tributación, establecen que el estado de residencia procede a gravar a sus residentes por la totalidad de sus ingresos, pero les otorga a estos el derecho a descontar los impuestos pagados en el exterior sobre sus rentas de fuente extranjera. Por el contrario, es usual que se ceda a la atribución de gravar las rentas originadas en un estado cuando son obtenidas por los no residentes de ese país.

Los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal son actos jurídicos complejos, toda vez que requieren para su existencia y validez de una serie de actos jurídicos en los que intervienen varias autoridades. Los convenios son celebrados por principios generales del derecho internacional que buscan mantener condiciones de justicia.

6.5. Jerarquía de la normatividad colombiana.

Nuestro ordenamiento interno está constituido por el conjunto de normas jurídicas, en lo que encontramos la Constitución Nacional como la norma de normas, leyes, decretos reglamentarios, órdenes ministeriales, y en general cualquier acto administrativo que genere obligaciones o derechos. Es de anotar que constituye una norma jurídica las que son emanadas de los actos o contratos celebrados entre particulares o entre éstos y órganos estatales cuando actúan como particulares, sujetándose a las prescripciones de derecho privado.

Nuestro sistema jurídico está integrado por las siguientes normas:

- Constitución Nacional
- Tratados internacionales
- Leyes marco
- Leyes orgánicas
- Leyes ordinarias
- Decretos especiales
- Ordenanzas
- Acuerdos municipales
- Resoluciones y/o otros actos administrativos de órganos de Estado.

El numeral 16 del artículo 150 de la Constitución Nacional, establece:

“Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

(...) 16. Aprobar o improbar los tratados que el Gobierno celebre con otros Estados o con entidades de derecho internacional. Por medio de dichos tratados podrá el Estado, sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, transferir parcialmente determinadas atribuciones a organismos internacionales, que tengan por objeto promover o consolidar la integración económica con otros Estados.”

De esta manera la Constitución Nacional facultó al Congreso para que se expidieran normas en las que se le faculta a organismos internacionales, algunas atribuciones con el fin de consolidar la integración económica desde inicios de la década de los noventa, pero ello no quiere decir que los tratados internacionales primen sobre la Constitución Política, pues esta da la facultad de que

los tratados internacionales se integren al ordenamiento interno. Pero en el caso de que se presente alguna discusión se analizará la legislación interna.

La Corte Constitucional, en virtud del artículo 240 numeral 10) de la Constitución, es competente para controlar la compatibilidad de los tratados internacionales con la Constitución, posteriormente a su aprobación por el Congreso y con anterioridad a su ratificación por el Presidente de la República. La jurisprudencia de la Corte establece que la celebración de los tratados internacionales en Colombia está limitada por ciertas disposiciones constitucionales. Por lo anterior, si el Convenio Internacional no es compatible con la Constitución podrá ser declarado inconstitucional por la Corte.

Según la jurisprudencia de la Corte Constitucional, dicho control se caracteriza por ser (i) previo al perfeccionamiento del tratado, pero posterior a la aprobación del Congreso y a la sanción gubernamental; (ii) automático, pues la ley aprobatoria debe ser enviada directamente por el Presidente de la República a la Corte Constitucional dentro de los seis (6) días siguientes a la sanción gubernamental; (iii) integral, en la medida en que la Corte debe analizar tanto los aspectos formales como los materiales de la ley y del tratado, confrontándolos con todo el texto constitucional; (iv) tiene fuerza de cosa juzgada; (v) es una condición sine qua non para la ratificación del correspondiente acuerdo; y (vi) cumple una función preventiva, pues su finalidad es garantizar tanto la supremacía de la Constitución, como el cumplimiento de los compromisos internacionales del Estado colombiano (C-468, 1997).

En cuanto al control por eventuales vicios de procedimiento que la Corte ejerce sobre los tratados internacionales y las leyes que los aprueban, según lo prescrito en el artículo 241 numeral 10 superior, éste se dirige a examinar la validez de la representación del estado colombiano en los procesos de negociación y celebración del instrumento y la competencia de los funcionarios en la

negociación y firma del tratado, así como en el cumplimiento de las reglas relativas al trámite legislativo durante el estudio y aprobación del correspondiente proyecto de ley en el Congreso de la República.

Los Convenios Internacionales operan como una norma de alta jerarquía, pero únicamente en el desarrollo transaccional dado por nuestro país en materia de los convenios, pero no se encuentra a la par de nuestra Constitución, pues esta será nuestra norma de normas.

6.6. Ley 1082 de 2006 “Convenio entre el Reino de España y Colombia”.

El “Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio”, aprobado mediante Ley 1082 de 2006 persigue dos propósitos fundamentales: El primero de ellos es prevenir de manera efectiva la doble tributación que usualmente afecta a las personas que simultáneamente mantienen vínculos personales, laborales o de otro tipo con dos distintos estados. El otro es reforzar la mutua colaboración entre las autoridades tributarias de ambos países con el fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de tales personas, el cual suele dificultarse si no existe comunicación efectiva entre dichas autoridades, e incluso como resultado de la existencia de ventajas como las que este mismo convenio busca fortalecer (garantía de que no habrá doble tributación).

Con el convenio, los estados firmantes buscan ofrecer condiciones más favorables para el tránsito jurídico, de inversiones y negocios entre los dos países, que se espera que represente en el crecimiento de ambas economías, al tiempo que a través de la mutua cooperación, previenen que tales condiciones puedan generar perjuicios a la efectiva recaudación de las rentas tributarias legalmente debidas a cada uno de ellos.

En las consideraciones de análisis realizada por el Corte Constitucional, establece que el objetivo del convenio es la posibilidad de equilibrar las cargas tributarias y evitar la eventual doble imposición. Por otra parte, resalta que sí bien el legislador estableció el reconocimiento de un descuento o deducción por parte de las autoridades tributarias colombianas de lo cancelado por iguales conceptos a las autoridades españolas, lo que en ciertos casos puede traducirse en un menor recaudo para el estado colombiano. Esta posibilidad ha sido incorporada al derecho interno mediante una norma de carácter legal (Ley 1082 de 2006).

Finalmente, la viabilidad constitucional de los Convenios Internacionales, obedece a la claridad que dicha ventaja no se concede de manera unilateral, sino por el contrario, dentro de un marco de reciprocidad o equidad; es decir, los estados distribuyen las cargas tributarias de cada persona. Ahora bien, otorgan a las personas el reconocimiento de un descuento tributario o deducción ante las autoridades tributarias (sea Colombia o España), pudiéndose descontar el impuesto pagado en el exterior, sin exceder el impuesto de renta en cada país.

6.7. Limitaciones de los convenios.

Bajo la norma constitucional de la mayoría de países, un tratado puede restringir los poderes para el cobro de impuestos o el monto del impuesto a cargo de la ley interna, pero no puede incrementarlos. El convenio establece que el impuesto máximo que puede ser impuesto por un estado contratante, basado en el acuerdo entre los dos estados contratantes, cuando el tratado fue concluido. Por lo tanto, puede exonerar o reducir los impuestos, pero no puede crear nuevos impuestos o procedimientos de cálculo, o ampliar o introducir impuestos nuevos o adicionales, o incrementar la carga tributaria (Rohatgi, 2008).

La Corte Constitucional (C-540/05, 2005) ha reiterado que no todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios pues no todas

ellas tienen el propósito de estimular, incentivar o preferenciar determinados sujetos o actividades, sino que simplemente pretenden no perjudicar o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad.

La intención primordial de los convenios de doble imposición es que no se distorsione la capacidad contributiva de cada persona, es decir, no se trata de disminuir la carga fiscal del contribuyente, sino por el contrario se trata de evitar la sobrecarga tributaria por la generación de renta donde participen varios países.

6.8. Evasión Fiscal.

Es usual que las personas con el fin de reducir su carga impositiva utilicen mecanismos que estén contemplados en el ordenamiento jurídico para reducir sus impuestos. Sin embargo, este fenómeno ha generado graves consecuencias en la economía del país debido a que ayudan a ocasionar graves problemas económicos al estado.

La evasión supone la violación de la ley. El contribuyente, al estar sujeto a una obligación fiscal específica, por abstención (omisión de la declaración de renta, falta de entrega de los impuestos retenidos, ocultación de información tributaria relevante etc.) o comisión (transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, etc.) evita el pago del impuesto (C-015, 1993).

Dentro del concepto genérico de la evasión fiscal, suele considerarse comprendido el fraude fiscal, consagrado expresamente como delito en otros ordenamientos. Generalmente, su configuración exige como ingrediente esencial, la intención del contribuyente de evadir el pago de sus obligaciones fiscales, la cual se infiere concretamente de sus propias acciones o deliberadas abstenciones. (Comportamiento premeditado) (C-015, 1993).

El Estado colombiano al tener una administración de impuestos débil para el control y debida fiscalización de los impuestos, ha facilitado la evasión respecto de las rentas de fuente colombiana. A diferencia de otros países, en Colombia la evasión fiscal no es un delito en materia penal. Sin embargo, la poca probabilidad de asumir una pena privativa de la libertad, por concepto de evasión tributaria (no declarar cuando deberían hacerlo) continuará siendo un gran obstáculo para la vigilancia de los tributos. Ha sido lamentable que el Congreso no aprobara este tipo de control tributario, cuando solo restaba una última votación en la que sería la Ley 788 de 2002. La amenaza de limitar la libertad de una persona por desviar dineros retenidos a cuentas de la DIAN, no ha sido una alternativa por parte del Congreso para vincular a las personas que están infringiendo la norma. El fallo de la Corte Constitucional (C-993 de 2004), que impidió vincular a las centrales de riesgo a los deudores morosos de la DIAN, constituye otro obstáculo institucional para lograr que el estado colombiano mejore sus recaudos. Será indispensable entonces que hacia el futuro se aborde nuevamente este tema a través de la correspondiente Ley Estatutaria (Clavijo, 2005).

Las reformas tributarias de los últimos años se han preocupado por subir las tasas del impuesto sobre la renta y tarifa del impuesto al valor agregado (IVA), pero no han resuelto los problemas de evasión que enfrenta el país. Por lo que ha conllevado a que las tasas tiendan a incrementarse considerablemente, al pasar de 30% la tarifa nominal en 1990, al 39% para el año 2015; 40% para el año 2016; 42% para el año 2017; y el 43% para el año 2018. Sin embargo, son normas que no han tocado a fondo los problemas graves que tiene el país frente a la evasión.

Con la última reforma tributaria (Ley 1739 de 2014) se crearon mecanismos contra la lucha de la evasión tributaria. El Gobierno Nacional introdujo herramientas tales como: normas anti-abuso en materia tributaria, modificaciones régimen de precios de transferencia, nuevo régimen de paraísos fiscales, normas de fusiones y adquisiciones, subcapitalización. Igualmente, el país se

adhirió a la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), y se han suscrito diferentes de acuerdos para el intercambio de información tributaria y acuerdos para evitar la doble tributación con varios países.

La meta de recaudo de impuestos en el año 2014 se cumplió. Sin embargo, la evasión está calculada en 70 billones de pesos. Los cálculos estimados dan cuenta de que impuestos como el de renta, el recaudo del país, son pagados solo por 3.500 compañías, mientras que se calcula que hay 800.000 sociedades registradas. Además, muchos de los que pagan impuestos y no aparecen como evasores, disminuyen ingresos y aumentan sus gastos hasta lograr el monto de lo que desean pagar y no el que les corresponde (Morales, 2015).

Nuestro país, presenta un gran desafío de recaudo en sus impuestos, para el presente año se espera que el Gobierno presente una reforma tributaria que implique un mayor recaudo de sus tributos. El Gobierno colombiano designó un comité de expertos para que recomendara específicamente al Ministerio de Hacienda un cambio estructural de los impuestos nacionales y territoriales.

En el estudio presentado por los expertos, llegaron a la conclusión que Colombia muestra altos índices de evasión tributaria. Los estimativos oficiales de evasión en el IVA en Colombia están alrededor de 23% [cerca de 2 puntos del Producto Interno Bruto (PIB)]. Pero cálculos más recientes del Fondo Monetario Internacional sugieren que la tasa de evasión del IVA estaría alrededor de 40% (OCDE, 2015). En el caso del impuesto de renta, en el año 2015 se estimó que la tasa de evasión promedio de las personas jurídicas para el periodo 2007 – 2012 se ubicó en un nivel de 39%. Ello significa que anualmente por causa de la evasión hay una pérdida de impuestos por un monto cercano a quince (15) billones de pesos. Los cálculos indican que cada punto de

reducción de la tasa de evasión del impuesto de renta de las personas jurídicas le aportaría a los ingresos tributarios cuatrocientos cuarenta y dos (442) mil millones en pesos en 2012. Por otro lado, no existe en la actualidad un cálculo de la evasión del impuesto de renta personal (MinHacienda, 2015).

La Defensora del Contribuyente de la DIAN (la señora Gloria Nancy Jara), expresó que falta mayor cultura tributaria. La evasión que supera los seis (6) billones de pesos al año, mientras la tributación está concentrada en unas pocas sociedades y personas naturales. Y parte del reto que tiene la DIAN es lograr un aumento del número de contribuyentes y se haga una mayor distribución de las cargas. Todo el que tenga las condiciones en el país debería tributar (García, 2015). Finalmente, un Convenio de Doble Imposición no elimina la evasión, pero genera instrumentos como el intercambio de información que permite la existencia de operaciones o bienes en otro país, y por ende, puede ser una herramienta que pueda desarrollar la administración de impuestos contra los evasores.

6.9. Elusión Tributaria.

La elusión fiscal de acuerdo a la definición de Hensel consiste en una finalidad de ahorro fiscal, pero por medio de una conducta consistente en “impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal, sobre todo en relación con hechos imposables que gravan actos o negocios jurídicos y en lo referente a la utilización de los mismo. La elusión será un resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad comercial, pero con plena observancia de las normas positivas, al menos en su aspecto formal” (Hensel, 1965, citado en Novoa, 2015).

La Corte Constitucional ha sostenido que la elusión fiscal, en el plano terminológico y normativo, es objeto de discusión. A ella suelen remitirse las diferentes técnicas y procedimientos

de minimización de la carga fiscal, que no suponen evasión en cuanto se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria. Algunos consideran que la elusión, a diferencia, de la evasión, representa una violación indirecta - admisible en algunos casos e inadmisible en otros (cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal) - de la ley tributaria. De otra parte, lo que distingue a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es la colocación del contribuyente en áreas de comportamiento y de actividad no indiferentes para el legislador, pero deficientemente reguladas por éste o no comprendidas de manera efectiva por sus normas (C-015, 1993).

7. Capítulo 2: Métodos para evitar la doble imposición.

En este capítulo se analizarán los distintos métodos que existen o pueden utilizarse para evitar la doble imposición. Los sistemas que usualmente se utilizan son: exención, imputación y deducción. Estos tres métodos podrán ser aplicados por el país de residencia, y consisten en una disminución o minoración del impuesto aplicado por dicho país en atención al gravamen previamente exigido por el Estado de la fuente (Falcón, 2010). En ese sentido se realizarán unos ejercicios prácticos en relación con las principales rentas a considerar en Colombia.

7.1. Sistema de exención: integra y con progresividad.

Existe el método de la exoneración o exención el cual está definido como el método por el cual el estado del domicilio de residencia, renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, es decir, excluye de la renta los ingresos que sus residentes obtienen en el extranjero. Puede presentarse una exoneración total, que se produce cuando el estado de residencia no baja las rentas procedentes del país de origen.

La exención parcial consiste en una exoneración para determinadas rentas para las personas naturales o jurídicas, o exención progresiva que supone que el estado de residencia tome en cuenta las rentas procedentes del país de la fuente, pero únicamente para calcular el impuesto, se aplica el mismo, pero solo a las rentas obtenidas en el país de residencia y no a las rentas procedentes del país extranjero o de la fuente.

Este sistema de exención presenta a su vez una clasificación:

- **Exención integra:** en la cual el país de la residencia no tiene en cuenta la renta generada en otro país, es decir, solo se genera impuesto en el país donde se generó la renta.
- **Exención con progresividad:** el país de la residencia no grava la renta de fuente extranjera, pero la tiene en cuenta para determinar el impuesto aplicable. Es decir, se

calcula el impuesto que dio lugar incluyendo los ingresos mundiales. Para mejor ilustración, a continuación se desarrollará la aplicación de ambos métodos.

Tabla 2. Ejemplo de cálculo de deducción de impuestos.

Renta Obtenida en el país A (residencia)	8.000
Renta Obtenida en el país B	4.000
Total Renta	12.000
Deducción por dependientes	180
Impuesto pagado en el país B	1.200

Fuente: elaboración propia con datos de Falcón (2010).

Tabla 3. Tarifa de impuesto de renta.

ESCALA PROGRESIVA APLICABLE EN EL PAIS A			
	Cuota íntegra	Resto de base imponible	
> 0	-	De 2.001 a 4.000	0%
4.000	200	De 4.001 a 6.000	19%
8.000	900	De 8.001 a 10.000	28%
10.000	1.400	En adelante	33%

Fuente: elaboración propia con datos de Falcón (2010).

Tabla 4. Determinación del impuesto con método de exención.

Gravamen en el país A (con método de exención)	Exención íntegra	Exención con progresividad
Total Ingresos	8.000	12.000
Gastos por dependientes	180	180
Renta Gravable	7.820	11.820
Impuesto de Renta (tarifa progresiva)	900	2.060
Tasa de Impuesto	11,51%	17,43%

Fuente: elaboración propia con datos de Falcón (2010).

Para la aplicación de ambos métodos no es necesario conocer el impuesto pagado en el extranjero (en el país B en el ejemplo).

Este método de exención parte del principio de que no se presenta una renta líquida; es decir, no habrá lugar a la generación de pérdidas fiscales. Sin embargo, en algunos países es posible compensar pérdidas ordinarias con las rentas futuras. En Colombia por norma general, sólo es posible la compensación de pérdidas para las personas jurídicas. Las personas naturales únicamente podrán compensar pérdidas fiscales generadas en actividades agrícolas. (SecretariaSenado, 1974).

En este sentido, el estado de la residencia puede permitir que las pérdidas producidas en otro estado de la fuente disminuyan la renta líquida futura. Así, a continuación se ilustra un ejemplo con la suposición de que en el año 1 se generen pérdidas en el país de la fuente:

Tabla 5. Determinación del impuesto con deducción de pérdidas fiscales en el mismo Estado.

Alternativa 1. El Estado de la residencia permite la deducción de pérdidas producidas en el otro Estado	Año 1	Año 2	Total
Renta obtenida en el país de la residencia	1.200	1.800	3.000
Renta (pérdida) obtenida en el país de la fuente	-100	150	50
Ajuste realizado en aplicación del método de exención	-	(50)	(50)
Renta extranjera a incluir en la base imponible	(100)	100	-
Renta Líquida Gravable	1.100	1.900	3.000

Fuente: elaboración propia con datos de Falcón (2010).

En este ejercicio, el país de la residencia permite deducir la pérdida obtenida en el año 1 en el otro estado, y por ende la renta líquida gravable es de 1.100. En consecuencia, si en el año 2 se presenta una renta gravable en el país de la fuente, el importe de las pérdidas consideradas en el año anterior deberá incorporarse dentro de la renta líquida gravable. Por lo anterior, sólo serán rentas gravables las rentas obtenidas en el país de la residencia, tal y como se detalla en la sumatoria de la renta líquida gravable (3.000). Otra opción es que dicha exención no tenga efectos en el país

de la residencia; para este caso la exención se aplicaría sobre la totalidad de la renta líquida gravable en los años posteriores.

Tabla 6. Determinación del impuesto con pérdidas fiscales en otros Estados.

Alternativa 2. El Estado de la residencia no permite la deducción de pérdidas producidas en el otro Estado	Año 1	Año 2	Total
Renta obtenida en el país de la residencia	1.200	1.800	3.000
Renta (pérdida) obtenida en el país de la fuente	-100	150	50
Ajuste realizado en aplicación del método de exención	100	(150)	(50)
Renta extranjera a incluir en la base imponible	-	-	-
Renta Líquida Gravable	1.200	1.800	3.000

Fuente: elaboración propia con datos de Falcón (2010).

Como puede ilustrarse, la renta líquida o pérdida fiscal no podrá ser tenida en cuenta en el país de la residencia. Es de aclarar que estos métodos no son aplicables en Colombia.

7.2. Sistema de crédito fiscal.

El método de imputación o crédito fiscal “taxcredit” consiste en que el país del domicilio y/o residencia otorga un crédito en contra del impuesto a que éste se determina, por concepto del impuesto que ha pagado en el exterior por sus rentas de fuente extranjera. De esta manera, es una imputación de los impuestos, donde el país de la residencia reconoce un descuento o crédito por los impuestos pagados en el exterior.

Este sistema de crédito fiscal presenta la siguiente clasificación:

- **Imputación Ordinaria:** el país de la residencia acepta la deducción equivalente al impuesto pagado en el país de la fuente, con el límite del impuesto pagado en el exterior.
- **Imputación Íntegra:** el país de la residencia acepta la deducción equivalente al impuesto pagado en el país de la fuente, sin límite del valor del impuesto pagado en el exterior.

A continuación se realizará un ejemplo para simplificar ambos sistemas.

Tabla 7. Determinación del impuesto con método de imputación.

Gravamen en el país A (con método de imputación)	Imputación ordinaria	Imputación íntegra
Total Ingresos	12.000	12.000
Gastos por dependientes	180	180
Renta Gravable	11.820	11.820
Impuesto de Renta (tarifa progresiva)	2.060	2.060
Tasa de Impuesto	17,43%	17,43%
Impuesto pagado en el exterior	1200	1200
Límite de impuesto pagado (*)	606	(sin límite)
Descuentp Tributario	697	1.200
Total del Impuesto Neto de Renta	1.363	860

(*) Límite al descuento tributario: en el método de imputación ordinaria se toma la renta generada en el país B multiplicada por la tarifa de renta ordinaria y se obtiene como resultado 697,12 (4.000*17,43%)

Fuente: elaboración propia con datos de Falcón (2010).

Ambos métodos permiten la afectación directamente al impuesto de renta en Colombia, la principal diferencia es que en la imputación ordinaria permite un descuento tributario hasta la concurrencia del impuesto que teóricamente genera la renta del país B (fuente), mientras que la imputación íntegra permite afectar el cien por ciento (100%) del impuesto de renta pagado en el exterior; es decir, permite que el descuento tributario afecte otras rentas.

7.3. Sistema de deducción.

Este sistema permite deducir de la renta ordinaria en Colombia, el valor del impuesto de renta pagado en el exterior, es decir, se permite descontar como un gasto que cumple con el requisito de relación de causalidad.

El Consejo de Estado en su jurisprudencia ha sostenido que la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente la salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente.

Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario), pero en todo caso le produce la renta; de manera que sin aquella no es posible obtener ésta y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa – efecto.

Cabe anotar que la renta aquí mencionada por la norma tantas veces nombrada, no es lo mismo que ingresos, puesto que tal como se vio en la depuración del sistema ordinario previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, los ingresos se obtienen por el sólo ejercicio o desarrollo de la actividad empresarial, mientras que la renta es la parte de los ingresos que queda después de restar los costos (renta bruta) y/o las deducciones (renta líquida); es decir, dicho en términos contables es la utilidad bruta y/o operacional del ente económico (Consejo de Estado, 2005).

Este sistema no es el más beneficioso para los contribuyentes, dado que no es lo mismo la afectación del impuesto pagado como el tax credit, el cual afecta directamente al impuesto de renta, mientras que este sistema permite tomarlo como un gasto que tiene relación de causalidad con el ingreso. A continuación realizaremos un ejercicio práctico para ilustrarlo de una mejor manera.

Tabla 8. Ilustración de los métodos de doble imposición.

Impuesto en el país A	Deducción	Exención íntegra	Exención con progresividad	Imputación ordinaria	Imputación íntegra
Total Ingresos	12.000	8.000	12.000	12.000	12.000
Gastos por dependientes e Impuesto del Exterior	1.380	180	180	180	180
Renta Gravable	10.620	7.820	11.820	11.820	11.820
Impuesto de Renta (tarifa progresiva)	2.060	900	2.060	2.060	2.060
Descuento Tributario				697	1.200
Impuesto Neto de Renta	2.060	900	2.060	1.363	860
Tasa de Impuesto	19%	12%	17%	12%	7%

Nota: la información tomada es la que se relaciona en los cuadros anteriores. En el sistema de deducción se consideran todos los ingresos y se restan los gastos por dependientes y los impuestos pagados en el exterior (12.000 - 1.380) = 10.620

Fuente: elaboración propia con datos de Falcón (2010).

Este sistema de deducción se aplica de manera similar al método de exención, pero no se excluye la renta de fuente extranjera, sino que el impuesto pagado en el exterior se resta como un gasto ordinario que tiene relación de causalidad.

7.4. Sistemas aplicados en Colombia.

En nuestra legislación interna existen algunos mecanismos para evitar la doble imposición. Sin embargo, los criterios de gravabilidad de las rentas han sido el de la fuente y la residencia del contribuyente. Ahora bien, algunas rentas han sido clasificadas como ingresos de fuente nacional y extranjera.

Es de anotar que con la reforma tributaria del año 2012 (Ley 1607), se han realizado modificaciones a la definición de residencia, con lo cual se logró una mayor equidad entre las personas nacionales y extranjeras y unas mejores reglas para determinar la residencia fiscal en Colombia. Antes del año 2012, las personas naturales colombianas, residentes en el país, estaban gravadas tanto por sus rentas de fuente nacional como las de fuente extranjera, situación que generaba un ambiente de inequidad entre los nacionales y extranjeros. De otra parte, los extranjeros personas naturales durante sus primeros años de residencia en el país, solo consideraban los ingresos de fuente nacional, mientras que los nacionales residentes consideraban las rentas de fuente nacional y del exterior.

En síntesis, con la ley en mención se incluyeron elementos que proporcionan mayor seguridad jurídica para establecer las reglas de la residencia, tales como: computo de días de permanencia en el país, definición de familia, asiento principal de negocios de una persona, y residencia de los nacionales que ocupen cargos oficiales del estado en el exterior. La anterior situación es similar a la adoptada por varios convenios de doble imposición.

Basados en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, muchos países consagran en sus convenios para evitar la doble imposición la sede de dirección efectiva de una sociedad o entidad, con el propósito de atribuir la potestad impositiva correspondiente al estado de la residencia. En el caso de Colombia, los convenios suscritos tanto con España como con Suiza definen la residencia corporativa como la sede de dirección efectiva, sin que actualmente Colombia pueda ganar la disputa por la residencia de las sociedades y otras entidades, debido a la ausencia de regulación doméstica sobre el punto.

Dado que la residencia de una sociedad determina cuál de los países tiene mayor poder de imposición, es de suma importancia suministrar una definición en la ley interna colombiana que permita que Colombia se constituya como país de la residencia en los casos en los que la sociedad en el exterior se constituyó, como un simple vehículo manteniendo la dirección y la toma de decisiones vitales en Colombia (Senado, 2012).

La Ley 1082 de 2006 estableció la forma en que el Estado de Colombia y España van a regular determinadas rentas que de acuerdo a lo convenido para los estados son las necesarias.

Este convenio que se basó en el modelo de la OCDE, en el cual se asigna la tributación a las rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, empresas asociadas, dividendos, intereses, cánones o regalías, ganancias de capital, servicios personales dependientes, participaciones de consejeros, artistas y deportistas, pensiones, remuneraciones por función pública, estudiantes, y otras rentas. Para el análisis de las diferentes fuentes de ingresos que fueron incluidas en el convenio, es necesario realizar una diferenciación entre el termino de empresa dentro de la normatividad interna y la que se define en la Ley 1082 de 2006.

7.5. Tratamiento de los dividendos.

El numeral 9) y 10) del artículo 24 del Estatuto Tributario establece que son ingresos de fuente nacional los provenientes de explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. De igual forma, cuando un residente colombiano posee acciones en una compañía del exterior, son considerados ingresos de fuente nacional cuando la sociedad del exterior reparta los dividendos a Colombia.

Ahora bien, el Convenio de Doble Imposición (CDI), establece que los dividendos podrán someterse en uno u otro estado. Sin embargo, sí el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro estado contratante, el impuesto exigido no podrá excederse, así:

- i) 5 por 100 de los dividendos pagados
- ii) 0 por 100 de los dividendos pagados si es beneficiario es una sociedad que posea directa o indirectamente al menos el 20 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos.

A continuación se realizará un ejemplo para reflejar los efectos de los dividendos:

Ejemplo 1.

- 1) La Compañía “Inversiones AFC” domiciliada en España, realizó una inversión en acciones en la compañía colombiana “Inversiones AFC Colombia S.A.”, cuya participación ascendió en el 50% en la participación accionaria de la compañía colombiana.

Datos:

- La compañía generó en el año 2016, utilidades comerciales por \$100.000.000, de las cuales \$30.000.000 se encuentran gravados de acuerdo con el cálculo del artículo 49 del Estatuto Tributario.

Con la aplicación del Convenio de Doble Imposición con España, la sociedad colombiana renunciaría a que dicha renta sea gravable en Colombia, en virtud de la aplicación de dicho convenio.

Ejemplo 2.

La Compañía “Inversiones AFC” domiciliada en España, realizó una inversión en acciones en la compañía colombiana “Inversiones AFC Colombia S.A.”, cuya participación ascendió en el 15% en la participación accionaria de la compañía colombiana.

Datos:

- La compañía generó en el año 2016, utilidades comerciales por \$100.000.000, de las cuales \$30.000.000 se encuentran gravados de acuerdo con el cálculo del artículo 49 del Estatuto Tributario.

Teniendo en cuenta que Colombia tiene suscrito el Convenio de Doble Imposición con España, dichos dividendos se encuentran gravados en el país de la fuente, es decir, Colombia.

Los dividendos que se repartan a extranjeros sin residencia o domicilio en el país, estarán gravados con el impuesto de renta a la tarifa del 33% solamente en el caso de aplicar regla del artículo 49 del Estatuto Tributario. En este aspecto es donde es importante el CDI, dado que se resultaría afectado por una tarifa del 33%, que sería la retención en la fuente aplicable para los no residentes, que finalmente se convierte en el impuesto de renta definitivo.

Ejemplo 3.

La Compañía “Inversiones AFC” domiciliada en España, pero residente en Colombia, realizó una inversión en acciones en la compañía colombiana “Inversiones AFC Colombia S.A.”, cuya participación ascendió en el 15% en la participación accionaria de la compañía colombiana.

Datos:

- La compañía generó en el año 2016, utilidades comerciales por \$100.000.000, de las cuales \$30.000.000 se encuentran gravados de acuerdo con el cálculo del artículo 49 del Estatuto Tributario. El impuesto que dichos dividendos pagaron en España fue del 25%.

En este ejercicio práctico si bien no es posible aplicar el CDI, el artículo 254 del Estatuto Tributario establece descuento tributario de carácter general que permite a los contribuyentes, descontar los impuestos que hayan pagado en el exterior por sus rentas de fuente extranjera que también se encuentran sometidas al impuesto sobre la renta en Colombia. El valor de este impuesto se limita al valor del impuesto sobre la renta que el contribuyente ha de pagar en Colombia.

Tabla 9. Determinación de la renta en los dividendos.

España	
Dividendos gravados en Colombia	30.000.000
Tarifa de Renta en España	25%
Impuesto de Renta en España	7.500.000

Colombia	
Dividendos gravados en Colombia	30.000.000
Tarifa de Renta en Colombia de No residentes	33%
Impuesto de Renta en Colombia	9.900.000
Descuento Tributario (impuesto pagado en España)	7.500.000
Impuesto Neto de Renta	2.400.000

Fuente: elaboración propia.

7.6. Tratamiento de los Inmuebles.

El artículo 13 del CDI con España establece como ganancias de capital, las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6°, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

El artículo 90 del Estatuto Tributario Colombiano define el tratamiento de la venta de los activos fijos.

Ahora bien, el Decreto 2649 de 1993 hace mención al concepto de venta de activos:

“Artículo 64. Propiedades, planta y equipo. Las propiedades, planta y equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año.”

En el siguiente cuadro se va a realizar un análisis del tratamiento tributario de la venta de activos fijos bajo la normatividad contable, fiscal y en especial la Ley 1082 de 2006.

Tabla 10. Tratamiento tributario venta de activos fijos.

Contable	Fiscal	Ley 1082
<p>Venta de bien tangible, construido, adquirido o en proceso de construcción, que no se tienen para la venta, y que es necesario para el giro ordinario de los negocios.</p>	<p>Venta de bien tangible, construido, adquirido o en proceso de construcción, que no se tiene para la venta, y que es necesario para el giro ordinario de los negocios.</p> <p>La normatividad fiscal establece que el precio de venta no puede superar en más de un 25% del valor comercial a la fecha de la transacción.</p>	<p>La venta de activos fijos está gravada en el país de la fuente, la razón principal es que existe una relación económica estrecha entre el Estado de la fuente y los inmuebles ubicados en el mismo.</p>

Fuente: elaboración propia.

Con el fin de ilustrar el mejor cuadro a continuación se ilustrará el siguiente ejemplo:

Una compañía colombiana “Construir Inmuebles S.A”, empresa domiciliada en Colombia, celebra un contrato para construir un proyecto inmobiliario en la ciudad de Barcelona-España. Se espera que la construcción tenga una vigencia de 5 años, para ello la Compañía realiza compras de activos fijos para el desarrollo de dicho contrato en el Estado donde se llevará a cabo la realización de la obra. Una vez finalice el contrato dichos activos van a ser vendidos en España.

Datos Generales

La compra de activos fue por USD 10.000.000

La depreciación al cabo de los 5 años será de USD 4.500.000

El precio de venta una vez transcurran los cinco (5) años será de USD 8.000.000

La utilidad generada en dicha operación es de USD 2.500.000

¿La anterior utilidad es gravada en Colombia?

De conformidad con el artículo 13 de la Ley 1082 de 2006 “Convenio de doble tributación con España”, esta venta no es gravada en Colombia, ya que los activos se encuentran situados en España. Por lo anterior, el impuesto deberá ser liquidado en dicho país.

7.7. Tratamiento de los intereses.

El pago de intereses desde el punto de vista de los crédito otorgados, son ingresos de fuente nacional gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios. De ahí que el CDI celebrado con España hay establecido como límite el 10% máximo sobre los intereses en el estado de la fuente. Además, incluyen unas excepciones, en cuyo caso los pagos de intereses solamente tributan en el estado de residencia. Las excepciones mencionadas implican que si el crédito corresponde a una de las categorías allí mencionadas, los intereses solamente se gravan en el estado en que está ubicado el acreedor; es decir, el estado de residencia. Las excepciones son:

i) Créditos cuyo beneficiario efectivo es el Estado contratante mismo, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales. Debe tenerse en cuenta que se hace referencia al beneficiario efectivo, por lo que el crédito puede ser otorgado por una entidad que no cumpla con lo anterior, pero que se aplicará la excepción si los intereses son recibidos finalmente por el Estado contratante (C-468, 1997).

ii) Los intereses que se pagan en relación con la venta a crédito de mercancías o equipos de un estado contratante; se incluyen en este concepto, de conformidad con el Convenio, los créditos de corto plazo destinados a la financiación de exportaciones y crédito para operaciones de comercio exterior.

iii) Créditos concedidos por un banco u otra institución de crédito de un estado contratante. Por lo que los intereses que se paguen de un residente otorgado a través de una entidad financiera, estarán gravados únicamente en el estado en que se ubique la entidad acreedora.

Para dilucidar mejor los efectos de pago de intereses cabe estudiar los siguientes ejemplos:

1. La Compañía “Inversiones AFC” domiciliada en Colombia, realizó una inversión en el Banco Catalán (España), los cuales generan intereses del 7% anual. El valor de la obligación financiera es de USD 10.000.000. Por otra parte, la Compañía tiene otra inversión en CDT con una entidad financiera en Brasil, con las mismas condiciones presentadas anteriormente cuya retención en la fuente en renta es del 40%.

La Compañía Colombiana que percibe los intereses no deberá practicar retención en la fuente por parte del Banco Español, ni estar sometida a ningún impuesto en ese país, en virtud que el

convenio establece que los intereses estarán gravados únicamente en el estado en que se ubique la entidad acreedora. Es de anotar que el mencionado crédito hubiere sido realizado con un país con el que no se tiene un convenio de doble imposición.

Tabla 11. Determinación de la renta de intereses.

Valor Inversión CDT	USD 10.000.000
Rendimientos Financieros	USD 700.000

Concepto	Convenio España	Brasil
Ingresos por Intereses	USD 700.000	USD 700.000
Impuesto de Renta 25%	USD 175.000	USD 175.000

Fuente: elaboración propia.

Como se puede observar los intereses percibidos por la Compañía colombiana solo podrán gravarse en Colombia, y no en el estado español, por lo tanto en el estado español no estarán sometidos a ningún impuesto. Ahora bien, en principio con la entidad financiera en Brasil no se refleja ninguna diferencia. Sin embargo, generalmente las entidades practican retención en la fuente y en el caso de Brasil practicará retención superior a la tarifa de renta más la del nuevo impuesto de renta para la equidad -CREE-; es decir, sumadas ambas superen el 34%, el diferencial será objeto de doble imposición. Por ejemplo en el evento que la tarifa de retención en la fuente en Brasil sobre los rendimientos financieros sea del 50%, se generaría un efecto de doble tributación del 6%, el cual se detallara a continuación.

Retención practicada por entidad financiera Brasileña USD 70.000.

Tabla 12. Ejemplo descuento tributario de intereses.

Brasil	
Rendimiento Financiero	USD 700.000
Retención en la Fuente Brasil 45%	USD 350.000
Colombia	
Rendimiento Financiero	USD 700.000
Impuesto de Renta en Colombia 40%	USD 280.000
Descuento Tributario	USD 280.000
Efecto de doble tributación	USD 70.000

Fuente: elaboración propia.

Como se puede observar, el valor a incluir como descuento tributario solo podrá ser de USD 238.000 y la diferencia de USD 70.000 se convierte en un problema de doble tributación, que solo podrá solucionarse en la medida que Colombia suscriba un convenio de doble imposición con Brasil.

2. Una Compañía “Inversiones AFC” domiciliada en Colombia, recibe un préstamo con el Banco BBVA (España), los cuales generan intereses del 10% anual. El valor de la obligación financiera es de USD 15.000.000.

Los intereses solo se podrán gravar en España, y por ende no hay lugar a practicar retención en la fuente de conformidad con el artículo 11 de la Ley 1082 de 2006, independientemente de que el pago se realice desde Colombia.

8. Capítulo 3: Regla de la subcapitalización, principio de no discriminación.

En este capítulo se analizará la regla de subcapitalización que fue recientemente incluida con la Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012, la cual podrá considerarse como un mecanismo que ayuda a combatir la evasión.

8.1. Concepto de Subcapitalización (Thin Capitalization).

El término subcapitalización es el porcentaje en exceso de endeudamiento que se determina para la limitación de los costos financieros que realiza una Compañía. En Colombia se ha fijado un endeudamiento máximo de tres veces el patrimonio líquido del año anterior.

El profesor Winter ha definido la subcapitalización como cualquier desproporción constatable entre la magnitud del capital de responsabilidad, fijado legal o estatutariamente, y el nivel de riesgo de la empresa que en cada caso se programe para llevar a efecto el objeto social (Winter, 2001).

A la DIAN le preguntaron por la definición de la subcapitalización, la cual indicó que es cualquier desproporción constatable entre la relación del capital de responsabilidad y el nivel de riesgo de la empresa para llevar a efecto el objeto social, para efectos tributarios y salvo las excepciones legales, limitada a tres (3) veces el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior (DIAN, 2016).

La expresión <subcapitalización> hace referencia a aquellos supuestos en que los socios, en lugar de realizar aportaciones de capital, financian a la sociedad a través de préstamos, lo que supone que la sociedad tenga unos fondos propios (capital y reservas) anormalmente reducidos en relación con su pasivo total, ya que en gran parte de éste son deudas con los socios (la obligación de devolver el préstamo). Se trata de casos en que un tercero independiente (un banco ajeno al

grupo, por ejemplo), en condiciones normales de mercado, no habría realizado el préstamo o habría prestado una cantidad inferior) (Falcón, 2010).

Esta regla es reciente en el ordenamiento jurídico colombiano, ya que sólo a partir del año 2012 fue introducida en nuestras normas locales.

El objetivo de esta regla es limitar las deducciones por pago de intereses a terceros (sean o no vinculados económicos), por recomendación de la OCDE, se introducen a finales de los años 80, por primera vez, las reglas de subcapitalización.

La filosofía que justifica las normas de subcapitalización consiste en incentivar la financiación de las empresas con capital en lugar de deuda, promoviendo así la solidez y liquidez de las empresas frente a terceros y limitando el costo fiscal de las deducciones por pago de intereses. Este tipo de normas tiende a crear, además, una mayor neutralidad frente a las opciones de capitalización de las empresas, que generalmente tienen el sesgo que favorece a la deuda sobre el capital, en razón de la deducibilidad de los intereses.

En Colombia existe el sesgo de la deducibilidad de los intereses frente a la no deducibilidad de los dividendos, por lo cual las empresas tienden a financiar la mayor parte de sus proyectos a través del crédito. Esto ocurre frecuentemente a través del uso de créditos subordinados con los socios o de colaterales prestados por partes vinculadas en el extranjero. Así, los socios reciben el retorno de la inversión a manera de intereses deducibles en Colombia, reduciendo a su vez el patrimonio de la sociedad para fines fiscales (Senado, 2012).

La regla de la subcapitalización generalmente ha sido adoptada para el pago de intereses con vínculos económicos a partes relacionadas. Sin embargo, la limitación a la deducibilidad de los intereses que adoptó Colombia abarca los intereses pagados a vinculados y no vinculados económicos, lo que hace que dicha regla sea más restringida en nuestro país.

A continuación realizaremos un ejemplo de una compañía, con la siguiente información:

Tabla 13. Ejemplo de subcapitalización.

Monto total promedio deudas:	150.000.000
Patrimonio líquido año anterior:	30.000.000
Límite de endeudamiento:	90.000.000
Exceso de endeudamiento:	60.000.000
Porcentaje de intereses no deducibles:	40,00%
Intereses Pagados en el año	70.000.000
Gasto por Interes no Deducible	28.000.000

Fuente: elaboración propia.

Como puede observarse, al aplicar la limitación contemplada en el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, la Compañía tendrá que rechazar intereses no deducibles por \$28 millones dado que presenta un exceso de endeudamiento.

La pregunta que surgen entonces es ¿Al tener Colombia celebrado un Convenio de Doble Imposición con España, hay lugar a la aplicación de la regla de la subcapitalización?, la cual será resuelta más adelante.

8.1.1. Medidas para evitar la subcapitalización.

1. La mayoría de Estados han establecido diferentes normas de subcapitalización o de endeudamiento neto que se considera normal como capital de trabajo de una compañía o como crecimiento en proyectos nuevos.
2. Por lo general los países han definido normas con criterios adicionales o complementarios con índices más altos que el de Colombia (tres veces el patrimonio del año anterior). En Francia han adoptado criterios como un porcentaje adicional del EBITDA o intereses pagados a terceros no vinculados económicamente con la Compañía.
3. En Colombia el artículo 118-1 del Estatuto tributario establece un coeficiente de endeudamiento de tres. A manera de ejemplo si el capital de una compañía es de 50, los

socios le podrán prestar a la compañía 150. Ahora bien, en el evento que tengan un endeudamiento que exceda los 150 dará lugar a unos intereses no deducibles.

En el caso español, se fija un porcentaje de endeudamiento de 3 como en Colombia. Pero el exceso de endeudamiento se trata como dividendos, generando las siguientes consecuencias:

- Que la sociedad prestataria no puede deducir el exceso en el impuesto sobre las sociedades, porque los dividendos no son gasto deducible
- Los prestamistas no residentes tributan en la fuente sobre el exceso, al tipo de retención máximo previsto en el CDI para los dividendos (Falcón, 2010).

8.2. Análisis de la Corte Constitucional.

En sentencia C-665 de 2014, la Corte Constitucional realizó el análisis constitucional de la regla de subcapitalización (Artículo 118-1 del E.T). Dicha regla de subcapitalización o infracapitalización tiene su origen mercantil, y particularmente en el ámbito societario, en el cual se presenta una desproporción entre el capital que soporta la responsabilidad y el grado que asume la sociedad para el desarrollo de su objeto social.

Doctrinariamente se ha distinguido la subcapitalización material de la nominal, haciendo ver que, en el primer caso, la respectiva sociedad no dispone de los medios necesarios para el desarrollo de su objeto, mientras que en el segundo cuenta con los medios financieros indispensables. La infracapitalización es material cuando los socios no aportan los recursos suficientes para el desarrollo de la actividad empresarial y es nominal cuando a los medios efectivamente disponibles se les confiere el tratamiento jurídico correspondiente al capital proveniente del crédito, sustrayéndolos así del régimen correspondiente al capital propio y de la consiguiente responsabilidad (C-665, 2014).

Los socios o accionistas financian a la sociedad, pero indirectamente disfrazan dicha financiación con distribución indirecta de utilidades: como arrendamientos, honorarios, servicios técnicos, o préstamos que realizan a la sociedad que constituyeron con un capital exiguo, generando una distorsión o erosión en la carga impositiva de la sociedad, por un capital ajeno que capital en apariencia ajeno que compensa en el capital propio.

Para la Corte, la regla de la subcapitalización no viola el derecho a la igualdad en el entendido que dicha regla aplica a todos los contribuyentes, no distingue entre evasores y no evasores ni tiene carácter sancionatorio. Así, las cosas, no se vulnera el debido proceso, pues la parte de la realidad de los hechos, con aplicación a todos los contribuyentes, con independencia de su nivel de endeudamiento no vulnera la presunción de buena fe, ya que dicha regla no busca sancionar a los evasores ni somete al límite previsto en ella a no evasores. Por ende, el artículo 83 de la Constitución le da herramientas al legislador para crear mecanismos que ayuden a corregir prácticas abusivas y a enfrentar la evasión. Así, las cosas no hay vulneración al derecho de libertad de empresa, dado que no se está prohibiendo el endeudamiento ni se fijan topes que no deban superarse. Finalmente, no se da la violación de los principios de equidad y progresividad tributaria, por la regla fijada, que tiene como destinatarios a las personas que se endeuden, de quienes se espera que, examinen sus posibilidades de endeudamiento.

8.3. Concepto del principio de no discriminación.

Tiene como objetivo garantizar a los nacionales de un estado contratante que no estarán sujetos en otro estado, a impuestos u obligaciones conexas a los que no estuvieren sujetos los residentes y/o nacionales que se encuentren en las mismas condiciones.

En los tratados suscritos normalmente no se especifica cuáles son los actos discriminatorios, sino que los estados se comprometen a no tener tratos no discriminatorios con los extranjeros de otro estado.

8.4. Principio de no discriminación.

En el Convenio de Doble Imposición suscrito con España quedo contemplada dicha norma que brinda mayor seguridad jurídica. Este principio no es más que una garantía que se le otorga a los no residentes en Colombia, en el sentido que se les otorga una igualdad ante la ley, es decir, tendrán el mismo tratamiento que se le daría a un residente en Colombia. Normalmente, esta cláusula de no discriminación ha quedado en la mayoría de Convenios suscritos. Sin embargo, en el Convenio que se tiene con Canadá, esta norma no quedó con las condiciones de los convenios que tienen México, Chile y España. Adicionalmente, esta cláusula no es obligatoria al momento de la celebración o negociación del tratado, es decir, cada país es soberano de incluir las normas que previamente convengan.

La cláusula de no discriminación de los CDI, se encuentra establecida en el artículo 23 de los convenios (Modelo OCDE). En el caso de España, se incluyó la siguiente norma:

A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11, o del apartado 5 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio sometido a imposición de dicha

empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar (Subrayado fuera del texto original).

Esta cláusula busca que los nacionales de un estado no sean sometidos a discriminaciones con respecto a los nacionales de otro estado, en especial, en aspectos relacionados con la residencia. Esta previsión se hace extensiva al establecimiento permanente de una entidad de un estado contratante y a las sociedades de un estado cuyo capital este poseído o controlado por residentes del otro estado contratante (DIAN, 2010).

8.4.1. Jurisprudencia.

No se conoce jurisprudencia al respecto en relación con el principio de no discriminación en materia tributara. Sin embargo, la Corte Constitucional se pronunciado al derecho de igualdad en materia tributara, de la siguiente manera:

El principio constitucional de igualdad debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, lo cual conlleva el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes: “de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. (C-776, 2013).

Ahora bien, la igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis. De acuerdo con este criterio, la Corte ha declarado la inconstitucionalidad o la constitucionalidad condicionada de normas tributarias, por ejemplo, las

que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que por lo tanto resultan discriminatorias. (C-776, 2013).

8.5. Clausura de no discriminación por nacionalidad.

En el artículo 23 del Convenio con España establece el principio de no discriminación en materia tributaria por motivos de nacionalidad, determinando que, en tanto exista reciprocidad, los nacionales de un estado contratante no pueden recibir en el otro estado un trato menos favorable que aquel que se aplique a los nacionales de este último que se encuentren “en las mismas condiciones”

En los comentarios realizados por la OCDE, dicha cláusula sólo será aplicable respecto de los contribuyentes (personas naturales, personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones) que se encuentren en condiciones de hecho y de derecho sustancialmente similares, en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación tributaria de carácter general.

8.6. Clausura de no discriminación por nacionalidad de los establecimientos permanentes.

Se garantiza que los mismos derechos que la legislación tributaria reconoce a las empresas residentes en cuenta costos, beneficios tributarios (rentas exentas, descuentos tributarios, ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, etc) y pérdidas fiscales, siempre y cuando tengan relación de causalidad. No podrán someterse a tarifas de impuesto de renta diferentes por las actividades que realicen, y solo serán gravados por los ingresos que ejecuten en cada jurisdicción, es decir, no incluyen los ingresos de fuente mundial.

8.7. Clausura de no discriminación respecto de las deducciones.

Se permite que los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un estado contratante serán deducibles bajo las mismas condiciones que se hubieren realizado a un residente.

8.7.1. Doctrina de la DIAN.

En Colombia algunos costos y deducciones están limitados, es decir, a un porcentaje definido por el legislador. El artículo 122 del Estatuto Tributario establece que los costos y gastos por expensas en el exterior para la obtención de rentas dentro del país, están limitados al quince por ciento (15%) de la renta líquida, salvo que se le haya practicado retención en la fuente.

A manera de ejemplo cuando una compañía realiza gastos al exterior como el pago de tiquetes aéreos, hoteles, restaurantes, taxis y buses, entre otros, sobre los cuales no existió la obligación de practicar retención en la fuente habrá lugar a aplicar la limitación de los costos y deducción de la siguiente manera:

Tabla 14. Ejemplo principio de no discriminación.

Renta líquida	200.000.000
Limitación del 15% de gastos al exterior	30.000.000
Gastos de tiquetes, hoteles, taxis en el exterior	50.000.000
Gastos en el exterior no deducibles	20.000.000

Fuente: elaboración propia.

Como puede observarse, la Compañía realizó gastos en el exterior por \$50 millones, pero solo es posible tomar como deducibles \$30 millones en la medida que el artículo 122 de Estatuto Tributario limita dichos gastos en el exterior. Ahora bien, si dichos gastos fueron realizados en un país con el cual tenemos un Convenio de Doble Imposición, como es el caso de España, dichos gastos serán deducibles en su totalidad dando aplicación al principio de la no discriminación.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en su amplia doctrina ha establecido que los gastos que tengan alguna limitación del exterior, podrán ser deducibles en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente en Colombia, siempre y cuando tenga relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país y se cumplan los demás requisitos legales para su procedencia.

Ante la existencia de la cláusula de no discriminación, numeral 3 del aludido convenio con el Reino de España, en aras del respeto al principio del "Pacta Sunt Servanda" consagrado en la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados internacionales, darse aplicación a esta cláusula y en consecuencia reconocer la viabilidad para la empresa contribuyente residente en Colombia de deducir los pagos y abonos en cuenta efectuados a un residente de España, "en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente" en Colombia, siempre y cuando tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país y se cumplan los demás requisitos legales para su procedencia. (DIAN, 2011)

8.8. El principio de no discriminación y la regla de subcapitalización.

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, la regla de subcapitalización limita los gastos pagados por intereses y su diferencia en cambio. En los diversos convenios de doble imposición suscritos por Colombia, se ha incluido el principio de no discriminación de acuerdo a la voluntad de los Estados. Sin embargo, aunque está el principio de no discriminación dicha regla de subcapitalización hay que aplicarla en su integridad.

El numeral 3 del artículo 23 "No discriminación" de la Ley 1082 de 2006, contemplo que los intereses, cánones y demás gastos pagados por una compañía de un estado contratante a un residente en otro estado contratante, serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha compañía, en las mismas condiciones que si se hubieren pagado a un residente del estado mencionado en primer lugar.

Por lo anterior, los intereses pagados por una compañía colombiana a una persona en España están sometidas a limitación de la deducibilidad en Colombia y por ende no se levanta la limitación a la regla de la subcapitalización.

Son diversas las fórmulas utilizadas por los Convenios, las disposiciones del artículo relativo a la no discriminación se entenderán sin perjuicio de la aplicación por cada estado contratante de su legislación interna relativa a subcapitalización (o endeudamiento excesivo o capitalización exigua). El hecho de que esta advertencia no aparezca en los restantes convenios no significa de manera automática, ni mucho menos, que las reglas internas no puedan ser aplicables en tales casos. (Cubero, 2012)

En el informe de la OCDE (1987) consideró que:

- Que dicho artículo no impide la aplicación de las normas nacionales sobre la subcapitalización en la medida que tengan por objeto la asimilación de los beneficios del prestatario a la cuantía que hubiera realizado en condiciones normales de mercado.
- Que el artículo afecta, no sólo a la determinación de sí el tipo de interés establecido en un contrato de préstamo es un tipo de mercado, sino también a la cuestión de que se presenta como un préstamo que puede ser considerado como tal o si debe considerarse como una entrega de fondos de otro tipo, y en particular como una aportación de capital.
- Que la aplicación de las normas sobre subcapitalización no debe conducir normalmente a aumentar los beneficios imposables de sociedad nacional consideraba más allá de un cuantía correspondiente a los beneficios de libre mercado, y que ese principio debe seguirse igualmente al aplicar los convenios fiscales existentes. (Winter, 2001)

9. Conclusiones.

A principios de la década de los 90 nuestro país aprobó la apertura económica consistente en abrir las puertas del país al comercio internacional en el gobierno del ex presidente Cesar Gaviria Trujillo; la cual abrió el panorama de las negociaciones con otros países de los cinco continentes.

Esta apertura económica, para la cual no estábamos preparados, inicio con una desventaja competitiva con los demás países, lo que ha generado obstáculos en aras de que se concreten los negocios que se tenían pronosticados, lo anterior, por cuanto el país y en especial las empresas colombianas y las personas naturales que realizan negocios de importación o exportación, no se encontraban preparadas para dar este gran paso a la globalización.

Con el gobierno del ex presidente Álvaro Uribe Vélez, fueron aprobados varios tratados de libre comercio (TLC) con otros países que además de que nos llevan años luz en tecnología estaban preparados para este tipo de tratados y por demás, llevan una ventaja comparativa respecto de los comerciantes nuestros.

Entrando en materia respecto del tema en el que nos hemos propuesto, son varios los aspectos que nos llaman la atención, tanto en la apertura económica, como en los tratados de libre comercio suscritos por Colombia y aprobados por el congreso de la república. Un aspecto y quizá el más relevante, es la doble imposición tributaria a la que son sometidos los comerciantes, tanto personas naturales como jurídicas, que tienen intercambios comerciales con España. Esta doble imposición afecta rentas como los arrendamientos, intereses y dividendos. Estos mismos rubros están gravados en Colombia, lo que hace menos favorable a los comerciantes Colombianos que sostienen intercambio con el Estado Español.

Los tratados internacionales que condicionan la aplicación de las normas locales y/o limitan el poder tributario son sin duda los Convenios de Doble Imposición –CDI-. El conjunto de Convenios que ha celebrado Colombia, realizados en forma bilateral por los diferentes países siendo miembros o no de la OCDE, han logrado unas reglas comunes sobre el poder tributario de los Estados, que en determinada medida es una evolución del concepto de soberanía.

Es importante destacar que el problema de doble tributación lo que busca es corregir los efectos negativos que tienen las personas al determinar sus impuestos a tasas exorbitantes, es decir, dar aplicación al principio tributario de la equidad y que cada persona liquide los impuesto de acuerdo a unas tasas impositivas razonables.

Esta situación además de generar un menoscabo en las situaciones de nuestros nacionales, tanto de los residentes en Colombia, como los que están radicados en España, lo que genera una dificultad para las personas que quieren establecerse como comerciantes en cualquiera de los dos países y que pretenden tener una relación comercial bien sea con Colombia o España, además que no cautiva a nuevos inversionistas que ven en Colombia una nueva plaza para sus negocios; es obvio también que las empresas que se afectan por este fenómeno de la doble imposición, se ven abocados a declarar sus impuestos en el país donde sea menos gravoso y no declarar en el otro país.

Las normas locales permiten corregir el problema de la doble imposición para las personas residentes en Colombia. Sin embargo, sería importante que las normas tributarias que permiten corregir el problema de la doble imposición “Tax Credit”, no sólo aplicara para las personas residentes, sino que fuera extendido para las personas no residentes en el país que deben presentar su declaración de renta. Igualmente, existen otras normas internas que permiten la posibilidad de

aplicar las exenciones consagradas en los CDI que se encuentran vigentes, la cual es una garantía para los tratados y su adecuada aplicación.

La aplicación de los Convenios ha conllevado al abuso de estos últimos, lo que ha incrementado evasión, elusión y utilización de prácticas abusivas, que es un nuevo reto que presentan todos los Estados para el control de estas situaciones. En la medida que tengamos una autoridad tributaria más fuerte se va a disminuir esta problemática. Es por ello que se realizan estudios frente a este fenómeno, sus principales causas que lo generan, y los impactos que estos generan en la economía. La celebración de CDI no va a eliminar la evasión, elusión y prácticas abusivas, pero generan instrumentos como el intercambio de información que permiten la existencia de operaciones o bienes en otro país, y por ende, puede ser una herramienta que pueda desarrollar la Administración de Impuestos contra los evasores.

El principio de no discriminación es una garantía para los no residentes, ya que de esta manera podrán estar a la par con los residentes de un Estado. El movimiento de capitales y generación de empleo nos llevan a cada día dar mayores garantías a las personas no residentes en un Estado. A su vez, este principio no es más que la aplicación del principio de igualdad ante la ley que tienen las personas naturales y jurídicas.

Finalmente, este trabajo contribuye a la academia los principales esquemas de la problemática de la doble imposición. En igual sentido, se podrán analizar las dificultades que se han generado en Colombia por la doble imposición, evasión fiscal y criterios para resistir dichas situaciones.

10. Referencias

- Academia, D. R. (2016). *Diccionario Real Academia*. España.
- Atencio, V. G. (2016). *El Principio de No Confiscación*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- C-015. (1993). *ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Sistema tributario/PREVALENCIA DEL DERECHO SUSTANCIAL*. Bogotá: Corte Constitucional.
- C-468. (1997). Revisión constitucional de la Ley 347 de 1997. *Corte Constitucional*. Bogotá, Colombia.
- C-540/05. (2005). Demanda de inconstitucionalidad contra el inciso 5° del artículo 147 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el inciso 5° del artículo 24 de la Ley 788 de 2002 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y . *Corte Constitucional*. Bogotá.
- C-665. (10 de Septiembre de 2014). Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 109 de la Ley 1607 de 2012. *Corte Constitucional*. Bogotá, Colombia.
- C-776. (2013). Corte Constitucional. Bogotá, Colombia.
- Clavijo, S. (Febrero de 2005). *Tributación, Equidad y Eficiencia en Colombia: Guia para salir de un sistema tributario Amalgamado*.
- Consejo de Estado. (13 de Octubre de 2005). Ref. Expediente No. 11001-03-27-000-2002-000116-01 (13631). *Deducibilidad de la contribución creada por al Ley 222/95*. Bogotá.
- Cubero, A. y. (2012). *Convenios para evitar la doble imposición por España y Modelo de la OCDE*. Valencia, España: tirant lo blanch.

- Cubides Pinto, B. (2010). *Normas y Convenios para evitar la doble imposición internacional en el impuesto de renta y en el impuesto al patrimonio en Colombia*. Medellín: Centro de Estudios Tributarios de Antioquia.
- DIAN. (2010). *Convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal*. Bogotá.
- DIAN. (2011, Octubre 6). Deducción de Gastos Efectuados en el Exterior. Bogotá, Colombia.
- DIAN. (5 de Mayo de 2016). Subcapitalización Art 118-1 del ET. Bogotá, Colombia.
- Falcón, Y. T. (2010). *Derecho fiscal Internacional*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- García, A. S. (31 de Agosto de 2015). Evasión de impuestos en Colombia supera los \$6 billones al año. Cali: <http://www.elpais.com.co/elpais/economia/noticias/evasion-impuestos-colombia-supera-6-billones-ano>.
- Herran, C. O. (2000). La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. Bogotá.
- MinHacienda. (25 de Mayo de 2015). *Equidad y Competitividad Tributaria*. Recuperado el 22 de Septiembre de 2016, de http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty;jsessionid=F_gOj2ERED8LqtxVUVOV0hgDJ2-74x4eOLSwluB7AUctbIKC68LR!899651388?nodeId=%2FOCS%2FMIG_39576622.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased
- Morales, M. (12 de Enero de 2015). A pesar de fiscalización de la Dian, evasión no cede. *A pesar de fiscalización de la Dian, evasión no cede*. Bogotá: <http://www.eltiempo.com/economia/sectores/dian-evasion-no-cede/15088389>.
- Novoa, G. C. (2015). *El Derecho Tributario Actual*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Ossorio, M. (2008). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, políticas y sociales*. Buenos Aires: Heliasta.

Rohatgi, R. (2008). *Principios Básicos de Tributación Internacional*. Bogotá: Legis Editores S.A.

SecretariaSenado. (1974). *Estatuto Tributario*. Bogotá.

Senado. (Diciembre de 2012). *Exposición de Motivos Reforma Tributaria 2012. Exposición de Motivos Reforma Tributaria 2012*. Bogotá.

Winter, G. (2001). *Manual de Fiscalidad Internacional III*. España, España: Instituto de Estudios Fiscales Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública.

11. Anexos

Anexo 1. Ventajas y desventajas de los Convenios de Doble Imposición.

Ventajas	Desventajas
Proporciona mayor seguridad jurídica en la medida que existe unas normas claras para las operaciones que se realicen entre países.	Renuncia a situaciones que pueden ir contra el recaudo de los impuestos.
Reparto justo para distribuir las rentas en determinado territorio.	Renuncia a la soberanía, de tal manera que ciertas normas locales no es posible aplicarlas.
Se establecen mecanismos para evitar la doble imposición, tales como el método de exención o imputación.	Determinadas rentas no son gravadas en el territorio colombiano, por lo que puede reducirse el recaudo.
Se establecen de mecanismos para solución de conflictos.	No existe un organismo judicial que pueda solucionar los conflictos que se presenten entre la autoridad tributaria y los contribuyentes.
Crecimiento de la inversión extranjera, lo que genera una expansión de la planta productiva del país, aumenta el empleo, incrementa la transferencia de tecnología.	
Permite el intercambio de información entre las autoridades tributarias, que	La celebración de Convenios de doble imposición puede generar que los

<p>permitan evitar el abuso de los convenios o identificación de prácticas abusivas.</p>	<p>contribuyentes realicen prácticas abusivas para que determinadas rentas queden gravadas en el país que existe un menor pago de impuestos.</p>
<p>El principio de no discriminación permite que las operaciones realizadas los miembros de uno u otro estado, se sometan a las reglas de los residentes.</p>	<p>Se reduce el recaudo en relación con la aplicación de este principio.</p>
<p>Evita problemas en el evento de la definición de ciertas rentas, es decir, permite que cada país acuerde que se entienda por cada tipo de renta.</p>	<p>En el evento de presentarse una discusión entre una determinada renta de acuerdo a las normas locales, deberá remitirse la renta y ubicarse en una que liquide un menor impuesto.</p>
<p>Algunos convenios establecen una recalificación de determinadas rentas, es decir, en algunos casos el pago de intereses (pagos de la filial a su casa matriz) son tratados como dividendos. En el caso del Convenio de España no quedo incorporado ninguna recalificación de la renta, pero en otros convenios si se han establecido.</p>	<p>En la normatividad local se ha incorporado la regla de la subcapitalización, lo que limita la deducibilidad de los pagos por concepto de intereses.</p>

Fuente: elaboración propia