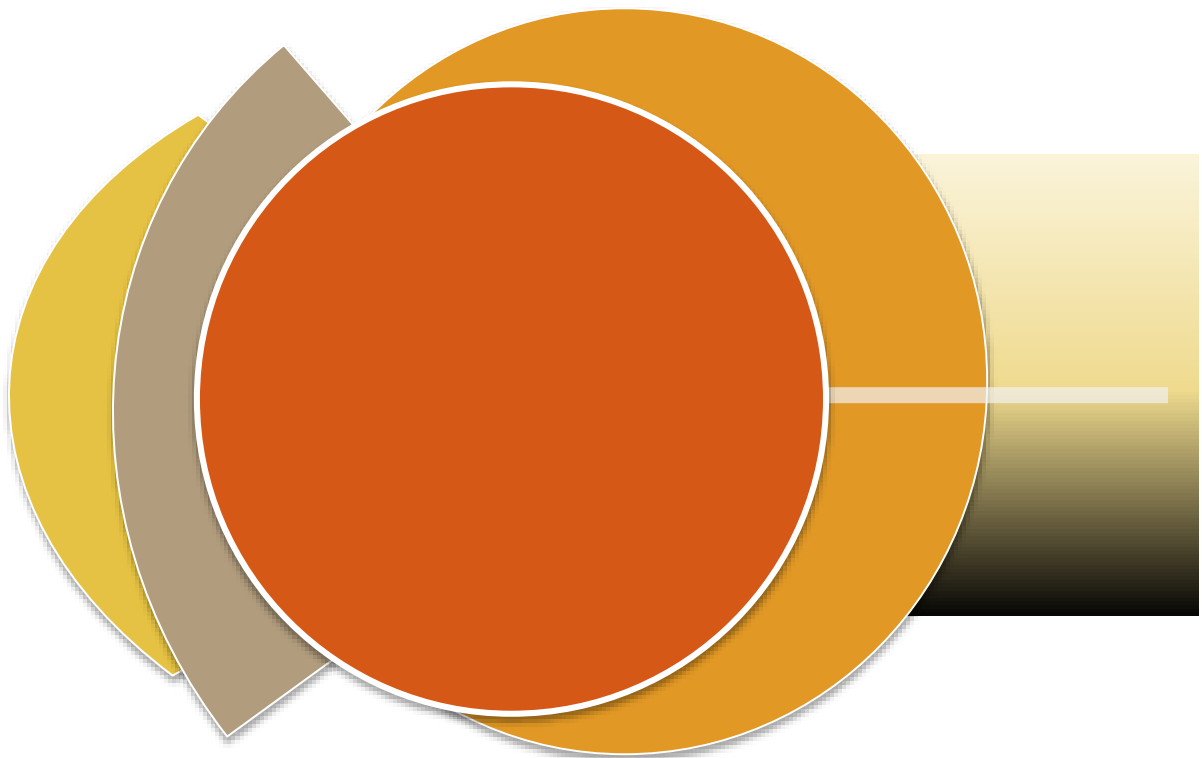


Impactos económicos en Colombia derivados de la aplicación del convenio firmado con España, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio.



Estudiantes

Gloria Alina Díaz Cardona alina.diaz@udea.edu.co

Luz Elena Osorio Echeverri elena.osorio@udea.edu.co

Asesor

Jorge Alberto Barreneche Sánchez





Resumen

El trabajo “Impactos económicos en Colombia derivados de la aplicación del convenio firmado con España, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio” es una investigación que busca dar a conocer como se origina el fenómeno de la doble tributación en las transacciones internacionales. Los organismos internacionales como la ONU y la OCDE han diseñado directrices y publicado una normatividad encaminada a mitigar este fenómeno, como ejemplo se tienen los Convenios para evitar la doble imposición. Los CDI permiten un equilibrio económico y fiscal, lo que se refleja en el aumento de la inversión extranjera, Colombia tomando como referente el modelo de la OCDE firmó el CDI con España en julio de 2006, aunque ha permitido que las relaciones comerciales con este país cada vez sean más positivas, siempre hay riesgos por la no adecuada interpretación o al abuso de este convenio, lo que puede llevar a la evasión, la elusión y por consiguiente a un bajo recaudo de impuestos.

Palabras Claves: Doble tributación, Convenio, Inversión Extranjera, Evasión, Elusión, Recaudo

Asesor Temático

Jorge Alberto Barreneche Sánchez
Contador Público.
Negociador internacional.
Mestrando en Mercadeo

Especialización en Gestión Tributaria

Universidad De Antioquia

Medellín

2016





1. Introducción

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), es un organismo internacional que ha abordado una serie de temas sociales, de medio ambiente, económicos y fiscales, en este último aspecto, la normatividad expedida por esta entidad sobre los sistemas tributarios y los precios de transferencia, han abierto el camino a convenios bilaterales alrededor de todo el mundo¹.

Colombia siguiendo los lineamientos del modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), sumado a la necesidad de expandir su economía, se ha visto en la obligación, de tomar medidas que favorecen la inversión extranjera. Dentro de los mecanismos adoptados para tal fin, se destaca la suscripción de los convenios para evitar la doble imposición tributaria, según Rohatgi (2012, p.58), "El propósito primario de un tratado de impuestos es el de asignar los derechos al cobro de impuestos y promover alivio si surge una doble tributación", pero resulta innegable que la motivación principal para la firma de estos convenios, es atraer el capital extranjero y mejorar las condiciones de empleo e inversión, procurando estabilidad, confianza, que contribuyan a las buenas relaciones económicas y comerciales del país.

Este trabajo ha sido preparado con el objetivo de dar a conocer los impactos en la inversión extranjera directa y en el impuesto de renta y complementarios en Colombia, derivados de la aplicación de estos convenios con empresas del exterior, que comercializan o tienen sedes en nuestro país, más puntualmente el convenio firmado con España ,se utilizará como referente el convenio firmado entre España y Colombia y la normalización interna jurídica y tributaria,

¹ Recuperado de <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/.htm>. marzo de 2016



además se hará recopilación y análisis de información a través de una encuesta a profesionales, comentarios y experiencia de otros artículos .

En la aplicación del convenio para evitar la doble imposición aprobado entre España y Colombia, pueden surgir conflictos derivados de su interpretación y abusos que desencadenan en una serie de eventos tales como: el incremento o la disminución de la inversión extranjera directa española y con respecto al recaudo de tributos en Colombia, se puede facilitar la evasión o la elusión de impuestos, situaciones que impactan negativamente la renta nacional.

Esta monografía se iniciará con el fenómeno de la doble tributación que como lo expresa Cubides (2010, p.17) “Consiste en el fenómeno en virtud del cual el mismo hecho gravado se sujeta a impuestos similares en dos o más Estados durante el mismo periodo gravable”, se analizarán los impactos que se han generado, en materia tributaria e inversión extranjera directa con la aplicación de este convenio, para concluir, si después de la entrada en vigor en el año 2008 y hasta el año 2015, se ha logrado un notorio recaudo del impuesto de la renta y patrimonio en Colombia, o si por el contrario, sólo implica el aumento de la inversión extranjera, como lo demuestran los datos estadísticos publicados por el Banco de la Republica y el Banco Mundial entre otros.

Señalar si este modelo de convenio cumple con el objetivo de distribuir la potestad tributaria de los estados contratantes para evitar la doble imposición entre sus residentes, o si es solamente el cumplimiento de uno de los tantos requisitos que den el aval para el ingreso a la OCDE, en aras de favorecer el desarrollo de las relaciones comerciales entre países.



2. El fenómeno de la doble tributación internacional

Todos los países tienen sus propias autoridades y leyes fiscales que gravan la renta y el patrimonio de sus ciudadanos. Cuando el mismo origen de la transacción está sujeto a dos o más autoridades fiscales que exijan el pago de impuestos por separado, se evidencia el fenómeno de la doble tributación internacional. Debido a la importancia sobre el tema, la OCDE, en su Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, definen la doble imposición de la siguiente manera:

La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible o por el mismo período de tiempo. (OCDE, 2010 p.7).

Por lo anterior la doble imposición afecta los movimientos de capitales y desincentiva las relaciones económicas entre países, dado que los contribuyentes tendrán que tributar más de una vez por una misma operación comercial internacional.

2.1 Modelo para evitar la doble imposición

Los países han adoptado varias medidas para evitar o minimizar el problema de la doble imposición, una de estas es la de firmar convenios entre países, éstas también, son medidas para controlar la evasión, porque procuran que la tributación de los que intervienen en las operaciones, tributen donde son residentes y donde se genere la renta, buscando que estos ingresos se repartan vía retención en la fuente, ayudando a superar los obstáculos que impiden las transacciones económicas transfronterizas. Los convenios para evitar la doble imposición se



basan generalmente en el modelo elaborado por la OCDE y del modelo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

La OCDE en su propósito de aclarar, normalizar y garantizar las operaciones sujetas a idénticos supuestos de tributación, publicó el 30 de julio de 1963, el “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”, que ayuda a resolver controversias entre los países en materia de la doble imposición, favoreciendo más a los países desarrollados, por el contrario, la ONU es más proteccionista a los países en desarrollo, porque busca que las rentas que se exploten se queden en estos Estados y no en manos de los grandes capitales, cuando afirma que:

Entre los objetivos generales de los acuerdos fiscales se incluye la protección de los contribuyentes frente a la doble tributación con el fin de mejorar la libre circulación del comercio y de las inversiones internacionales y la transferencia de tecnología. Otros objetivos son evitar determinados tipos de discriminación entre inversores extranjeros y contribuyentes locales y ofrecer un nivel razonable de seguridad jurídica y fiscal, como marco en el que se puedan realizar con confianza las operaciones internacionales. (ONU, 2011 p.6).

La importancia de fomentar los convenios bilaterales entre países, fue reconocida por la ONU el 4 de agosto de 1967, y en 1980 estableció los lineamientos orientados a eliminar la doble tributación con la publicación de la “Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”.

El Ministerio de Relaciones Exteriores es el ente gubernamental en Colombia, que busca fortalecer, profundizar y diversificar las relaciones económicas y comerciales a través de, acuerdos, tratados y convenios celebrados con varios Estados u Organismos Internacionales².

² Recuperado de <http://www.cancilleria.gov.co>. marzo de 2016



Según la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2010 p.7), los convenios están fundamentados en el modelo de convenio de la OCDE y también introducen lineamientos de la ONU; pero la estructura bajo los criterios dictados por la OCDE, es la que presenta más aceptación.

2.2 Estructura del convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio firmado con España

Siguiendo el modelo OCDE, el convenio firmado con España, sancionado con la Ley 1082 en julio de 2006, presenta la estructura que se describe en la tabla número 1:

Tabla 1 Estructura del convenio para evitar la doble tributación

CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LA REPUBLICA DE COLOMBIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO			
CAPITULO	DESCRIPCION	ARTICULOS	CONTENIDO
I	AMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO	1-2	Se aplica a las personas residentes y a los impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes.
II	DEFINICIONES	3-4-5-6	Se exponen la definición de términos y expresiones utilizadas dentro del convenio y los criterios para resolver los conflictos que puedan ocurrir relacionados con la residencia.
	IMPOSICION DE LAS RENTAS	7 AL 20	Se exponen las reglas de atribución de la potestad tributaria de ambos Estados, para las Rentas inmobiliarias, los beneficios empresariales, transporte marítimo y aéreo, la empresa asociada, los dividendos, los intereses, los cánones o regalías, las ganancias de capital, los servicios personales

**CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LA REPUBLICA DE COLOMBIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO**

CAPITULO	DESCRIPCION	ARTICULOS	CONTENIDO
			dependientes, participaciones de consejeros, artistas y deportistas, las pensiones, la remuneración por función pública, los estudiantes y otras rentas.
IV	IMPOSICION DEL PATRIMONIO	21	Se exponen las reglas sobre la potestad tributaria que tienen ambos Estados sobre el patrimonio, el cual está constituido por los bienes Inmuebles (en el sentido del artículo 6), los bienes muebles que forman parte de un establecimiento permanente, los buques o aeronaves explotados en tráfico internacional y los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante.
V	METODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICION	22	Se exponen las reglas para evitar la doble imposición de conformidad con la legislación interna de los Estados contratantes.
VI	DISPOSICIONES ESPECIALES	23 al 27	Se exponen las reglas para la eliminación de la discriminación tributaria, el procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición, el intercambio de información entre las autoridades fiscales, la asistencia en la recaudación de los impuestos y el tratamiento fiscal de los miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.
FIRMAS Y FECHA			

Fuente: Elaboración propia



El principal objetivo de este convenio es la eliminación de la doble tributación, por ser este un fenómeno que afecta la economía de ambos países, como expone la OCDE:

Son tan conocidos los perjudiciales efectos de tal situación para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas que apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países. (OCDE, 2010 p. 7)

Con la Sentencia de constitucionalidad C-383 de 2008, entró en vigor el convenio para evitar la doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio con España, lo cual hace cuestionar si bajo las condiciones actuales, este convenio si ha generado beneficios para el crecimiento y desarrollo económico del país al registrarse un aumento en la inversión directa española o si por el contrario se convierte en una desventaja que favorece la práctica del “Treaty Shopping”, maniobras que entre otras , permiten la evasión o la elusión, afectando el recaudo de impuestos para el país.

Para realizar la evaluación de los impactos económicos que se han dado en Colombia con la aplicación del CDI firmado con España desde su aprobación en el año 2008 hasta la fecha, se aplicó el instrumento de recolección de información, a modo de encuestas enviadas vía email, dirigidas a 60 profesionales entre los cuales se cuentan contadores públicos, especialistas y analistas tributarios de los cuales se tabularon 30 respuestas. Se debe tener en cuenta que este método de investigación, aunque permite una gran facilidad operativa y unos bajos costos de muestreo, tiene como consecuencia la imposibilidad de hacer afirmaciones con un rigor estadístico. A medida que se desarrolle la investigación se publicaran los resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.



A las preguntas relacionadas con el conocimiento sobre los convenios para evitar la doble imposición se obtuvieron los siguientes resultados:

- El 70 % afirmó conocer los CDI y el 30% desconocerlos.
- El 63.3% conocen que Colombia ha firmado CDI con otros países y el 36.7% no lo sabe.
- Según la opinión de los encuestados el 88% responde que los CDI no son de fácil interpretación y aplicación en Colombia, frente a un 12% que afirma lo contrario.
- De una lista, los encuestados seleccionaron según su conocimiento los países que han firmado CDI con Colombia, como se aprecia en la siguiente gráfica el convenio firmado con España objeto de estudio es el que representa mayor porcentaje.

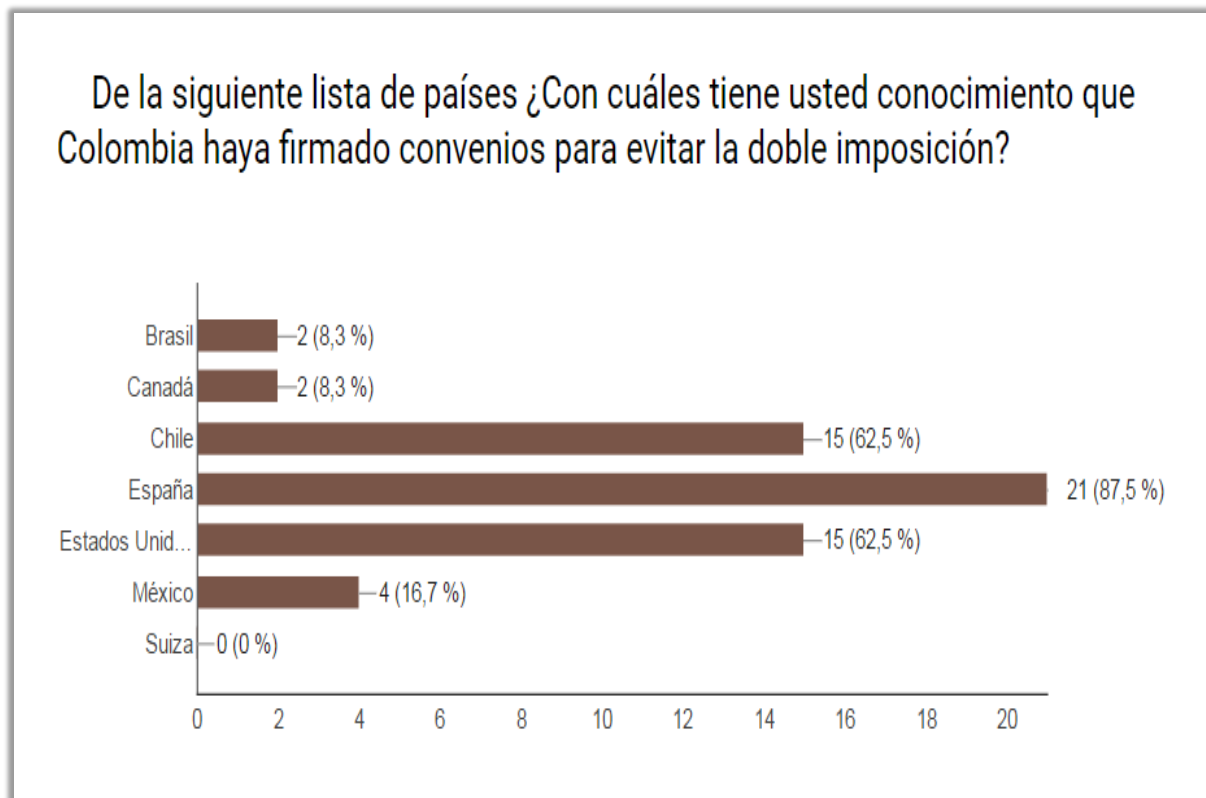


Gráfico 1: Basado en el instrumento de investigación

Fuente: Elaboración propia



El 88% de los encuestados afirma que las empresas en Colombia no aplican el CDI firmado con España y sólo el 12% consideran que si lo aplican.

3. La inversión extranjera directa

3.1 La inversión extranjera directa a Colombia

La apertura económica legado del ex presidente César Gaviria Trujillo, desarrollada en la década de los 90, buscando estar a la par de la creciente globalización de la economía, permitió el despegue de la Inversión Extranjera Directa (IED) a Colombia.

La Inversión Extranjera Directa (IED) es aquella inversión de capital realizada por parte de una persona natural o jurídica en Colombia, ésta puede realizarse con la creación de nuevas empresas o con la participación de empresas ya constituidas. La OCDE le da importancia a la IED para las relaciones económicas transfronterizas al afirmar que “La inversión extranjera directa (IED) es un impulso clave de la integración económica internacional. Con un marco político adecuado, la IED puede ofrecer estabilidad financiera, fomentar el desarrollo económico y mejorar el bienestar de las sociedades” (OCDE, 2011 p. 3).

Por ser un país que brinda al inversionista confianza y seguridad, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) en su informe de inversión mundial 2013 y 2014, ubica a Colombia en el puesto número 22, dentro de los principales destinos de IED a nivel mundial como se evidencia en la gráfica número 2.

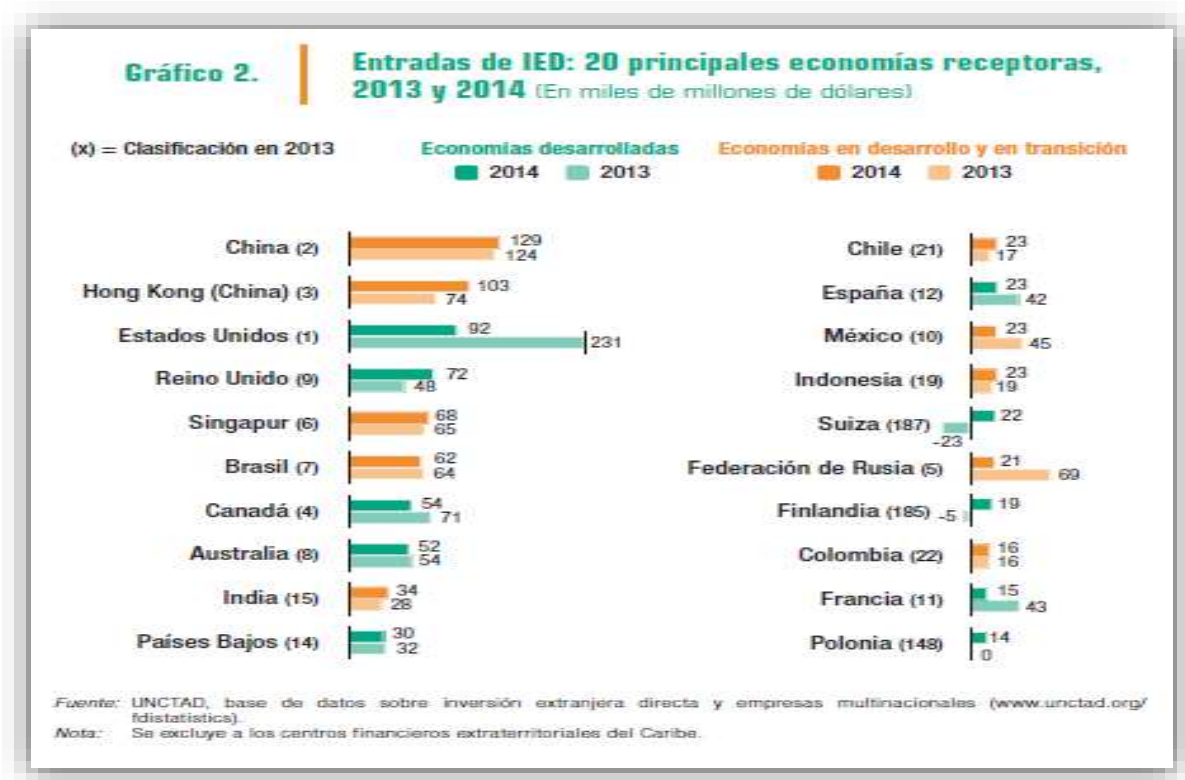


Gráfico 2: Entrada de IED Principales economías receptoras 2013 y 2014 Fuente: UNCTAD

3.2 La inversión española directa a Colombia

La inversión extranjera directa se ha incrementado significativamente a Colombia, según las cifras publicadas en los flujos de inversión directa - balanza de pagos por el Banco de la República; tomando como referencia a siete países con los que Colombia ha firmado convenios para evitar la doble imposición y entre los años 2000 al 2007, (período antes de la entrada en vigor el CDI con España) en la tabla número 2 se detalla la IED a Colombia y en la tabla número 3 el porcentaje que representa la IED española con relación a la inversión extranjera directa total a Colombia para estos años.

**Tabla 2** Flujo de IED a Colombia según país de origen años 2000-2007

FLUJO DE INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA A COLOMBIA (IED)									
Según país de origen									
Millones de dólares									
Año	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	total
País									
BRASIL	15.83	57.89	39.26	-3.70	4.46	-4.47	25.12	6.51	140.90
CANADA	599.13	85.38	141.34	18.94	10.94	48.96	72.73	66.54	1,043.96
CHILE	-49.22	53.60	15.20	5.14	4.81	22.37	14.88	11.35	78.14
ESPAÑA	659.53	461.18	62.22	137.34	277.50	715.64	671.24	269.01	3,253.65
E.E.U.U	202.48	806.24	780.77	453.24	1,262.23	2,145.63	2,636.12	623.12	8,909.83
MEXICO	-35.48	-151.93	-2.69	27.44	-10.41	1,061.46	262.01	102.90	1,253.31
SUIZA	13.80	8.43	4.87	45.02	22.98	81.99	64.86	25.12	267.07

Fuente: Elaboración propia

Tabla 3 Porcentaje de IED española a Colombia años 2000-2007

FLUJO DE INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA A COLOMBIA (IED)									
Millones de dólares									
Año	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	
Total IED	2,436.46	2,541.94	2,133.70	1,720.49	3,115.64	10,235.42	6,750.62	8,885.77	
% IED Española	27.07	18.14	2.92	7.98	8.91	6.99	9.94	6.43	

Fuente: Elaboración propia

En las tablas número 4 y 5 se muestra como la IED española se ha incrementado desde el 2008 con la entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición (CDI) y con el tratado de libre comercio (TLC) con la Unión Europea en el año 2011, se evidencia de igual manera que España es el segundo país inversionista en Colombia antes y después de la firma CDI.

**Tabla 4** Flujo de IED a Colombia según país de origen años 2008-2015

FLUJO DE INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA A COLOMBIA (IED)									
Según país de origen									
Millones de dólares									
Año	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	total
Pais									
BRASIL	166.68	60.95	81.66	217.34	381.93	287.99	42.55	64.71	1,303.80
CANADA	145.03	116.11	267.73	273.39	291.36	258.08	442.68	318.07	2,112.46
CHILE	43.51	55.82	86.15	627.82	3,149.80	321.31	441.26	741.56	5,467.23
ESPAÑA	1,039.91	829.87	112.99	1,164.47	627.99	883.63	2,218.70	1,402.33	8,279.89
E.E.U.U	2,874.32	2,342.94	1,592.77	2,155.41	2,475.61	2,839.11	2,266.51	2,120.51	18,667.17
MEXICO	572.85	-463.80	-296.03	455.12	849.49	556.08	653.57	-179.98	2,147.30
SUIZA	139.67	166.07	179.88	994.46	698.12	2,095.82	2,817.33	1,078.32	8,169.67

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5 Porcentaje de IED española a Colombia años 2008-2015

FLUJO DE INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA A COLOMBIA (IED)									
Millones de dólares									
Año	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
Total IED	10,564.67	8,034.59	6,429.94	14,647.76	15,039.37	16,208.66	16,324.50	12,107.86	
% IED Española	9.84	10.33	1.76	7.95	4.18	5.45	13.59	11.58	

Fuente: Elaboración propia

La inversión de España a Colombia va en aumento, entre las razones para que más empresas españolas hagan presencia en este país se encuentran la firma de tratados y convenios comerciales, los proyectos de infraestructura como la “Cuarta generación de concesiones viales: Autopistas para la prosperidad” 4G adelantadas por el Gobierno, el capital humano altamente calificado, su ubicación estratégica, aspectos que sumados a la protección de la inversión



extranjera, consagrada en el artículo 100 de la Constitución Política, les otorga a los extranjeros los mismos derechos comerciales que se les conceden a los colombianos, este trato igualitario les permite invertir en todos los sectores de la economía, claro está con algunas excepciones como lo son: las actividades de defensa y seguridad nacional y el tratamiento de las basuras tóxicas, peligrosas o radiactivas no producidas en el país.

Según Procolombia, (2016 p.8-10) en Colombia se han implementado políticas de negociación como parte del compromiso del Estado para mejorar las condiciones de los inversionistas, porque van encaminadas a un trato adecuado y respetuoso bajo los estándares internacionales permitidos como son:

- La celebración del (AII) Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de inversiones vigente desde el 22 de septiembre de 2007, Ley 1069 de 2006 aprobado mediante sentencia C-309 de 2007.
- El convenio para evitar la doble Imposición y prevenir la evasión fiscal (CDI), en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio Vigente desde el 23 de octubre de 2008, sentencia de constitucionalidad C- 383 de 2008.
- Y la suscripción del tratado de libre comercio (TLC) con la Unión Europea el 13 de abril de 2011, España como miembro integrante de la Unión Europea, hace parte de los convenios que ésta suscribe.

El informe Colombia una alianza en Expansión de la firma Kreab Colombia (2015), muestra como la IED española tiene presencia en los principales sectores económicos en Colombia, como se aprecia en la gráfica número 3:

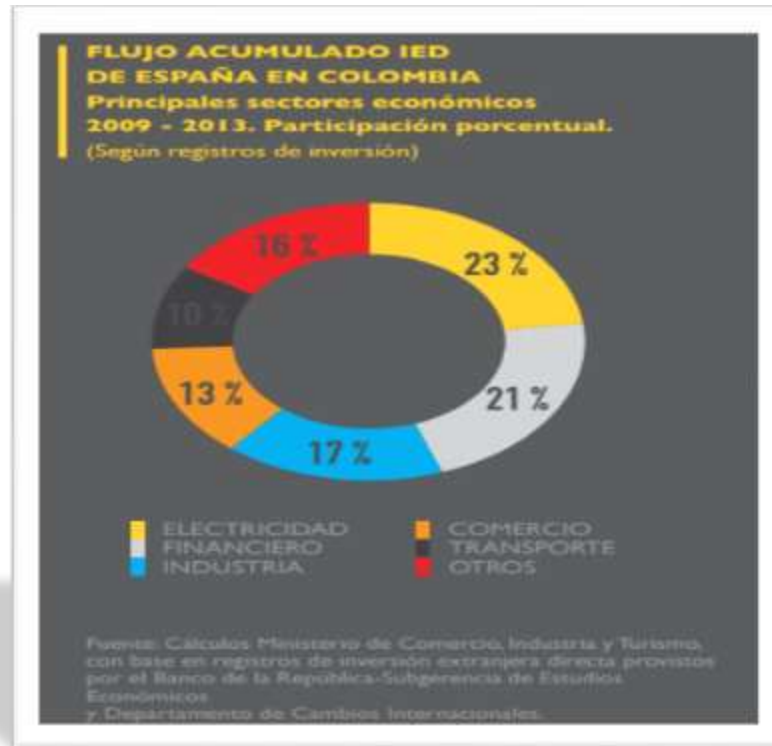


Grafico 3: Flujo acumulado IED de España en Colombia

Fuente: España –Colombia una alianza en expansión

El convenio para evitar la doble imposición (CDI) funciona como un instrumento de atracción para la inversión española a Colombia, porque brinda estabilidad jurídica, reduce la carga tributaria al garantizar la no aplicación de la doble tributación sobre una misma renta y permite la solución de controversias.

Ramiro, González y Pulido (2007), destaca por sectores las principales multinacionales españolas que han invertido en Colombia:

- **Sector Energético:** Repsol YPF S.A, Cepsa, Gas Natural Fenosa Engineering y La Caixa
- **Sector Electricidad:** Endesa y Unión Fenosa S.A.
- **Sector de la Construcción:** Ferrovial y el grupo A.C.S.



- **Sector Financiero:** El banco Bilbao Vizcaya Argentaria BBVA y El banco Santander.
- **Sector comunicaciones:** Telefónica Data Colombia S.A Telefónica Colombia S.A, Alcatel, Grupo Prisa, Editorial Planeta.
- **Sector Transporte:** Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (AENEA), Fomento Construcciones y Contratas, (Empresa que integró el consorcio hispano-alemán y construyó el Metro de Medellín), FENOCO (Ferrocarriles del Norte), COMMSA (concesionaria del Magdalena Medio S.A.), Iberia y Abertis.
- **Sector servicio Básicos:** Aguas de Barcelona, Sanitas, Canal de Isabel II (triple A), Expansión Exterior, Mapfre Seguros y Prosegur.

Siguiendo con la evaluación de los impactos económicos con la aplicación del CDI firmado con España, los resultados obtenidos con relación a la IED son los siguientes:

- A la pregunta que si consideran que la firma de este convenio de doble tributación, ha contribuido con el crecimiento de las inversiones españolas a Colombia el 56.5% respondió que ha contribuido parcialmente, el 26.1% totalmente y el 17.4% señala que no ha contribuido con el crecimiento de la inversión.
- Un 86.4% considera que la doble imposición tributaria afecta el nivel de inversión de las empresas en países que no han suscrito los referidos convenios y el 13.6% dice que no la afecta.
- Con relación a la pregunta: ¿Considera que la doble imposición tributaria afecta el nivel de inversión de las empresas en países que no han suscrito los referidos convenios?, un 86.4% respondió que sí y un 13.6% respondió que no.



- Entre las respuestas de los encuestados a los limitantes para que las empresas en Colombia no utilicen el CDI firmado con España, se destaca el desconocimiento del referido convenio con un 77.3% como se visualizan en la siguiente gráfica:

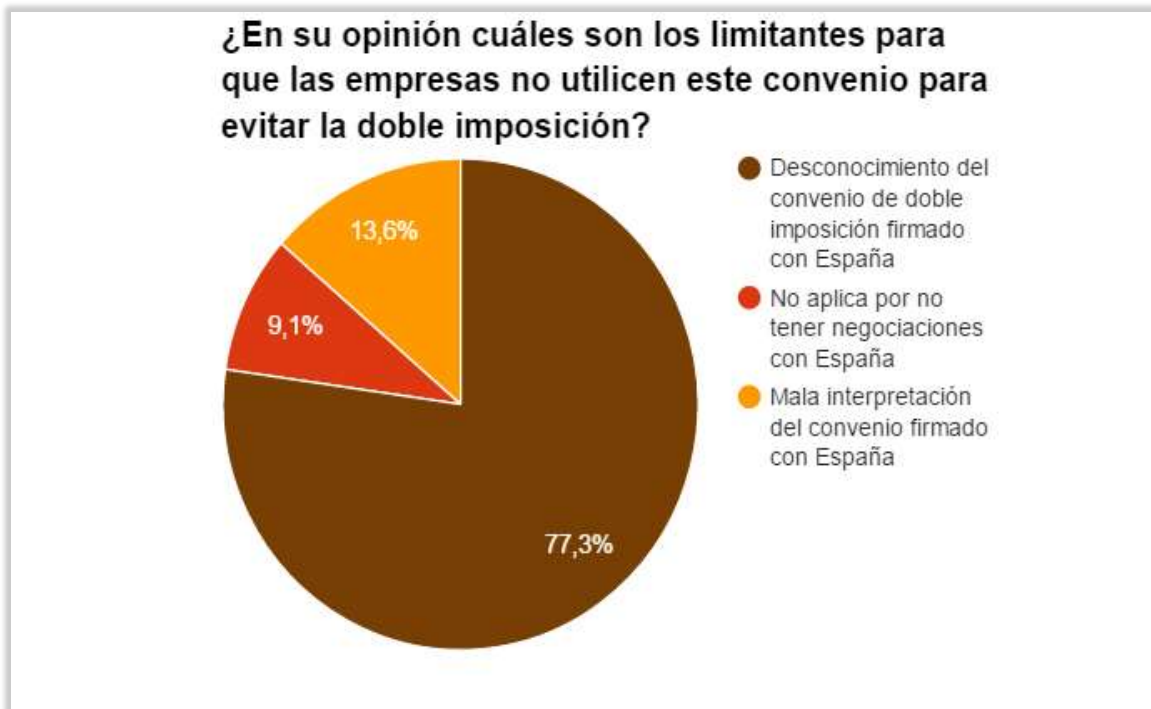


Grafico 4: Basado en el instrumento de investigación

Fuente: Elaboración propia

4. El CDI entre Colombia y España y la legislación tributaria

El régimen tributario del país donde se desea invertir, se convierte en un aspecto muy importante en la toma de decisiones de los potenciales destinos para la IED. En Colombia las normas que regulan los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales están recopiladas en el Estatuto Tributario y en España actualmente el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) está regulado por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 35/2006 del 28 de noviembre (LIRPF), así como por el Reglamento del



Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007 del 30 de marzo (RIRPF).

Los términos como la residencia y la fuente del ingreso, están contenidas en las leyes internas y usualmente difieren de un país a otro, es por lo anterior que se examinan con detalle, porque son los que generan conflictos y originan el fenómeno de la doble tributación, como normas fiscales en los artículos 9, 10,12, 20,24 y 25 del E.T colombiano se define el concepto de residencia y la fuente del ingreso para efectos del impuesto de la renta y complementarios.

4.1 Nacionalidad, residencia, domicilio y el establecimiento permanente

La nacionalidad, la residencia, el domicilio y el establecimiento permanente son conceptos jurídicos de gran importancia en el tratamiento tributario:

La **nacionalidad** hace referencia al vínculo que tiene una persona con el país de origen (donde nació), o del cual se ha nacionalizado, según este criterio se debe tributar sobre las ganancias o los bienes poseídos en el país del que se es ciudadano y **la residencia** constituye el sitio donde una persona habita de manera temporal o permanente.

Se podría definir **el domicilio** como el lugar o asentamiento habitual que tiene un individuo, el cual le permita a las autoridades tributarias ubicarlo ya sea como ciudadano nacional o como extranjero y según el Artículo 20-1 del E.T, se entiende por **establecimiento permanente** “un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, según el caso, realiza toda o parte de su actividad”, ejerciendo su profesión, oficio, posee un negocio o empleo.

Para efectos tributarios hay una estrecha relación entre la residencia del contribuyente o sujeto pasivo y el tributo a pagar, es por esto que en el CDI celebrado con España se enfatiza su



aplicación para las personas residentes en cada uno de los Estados contratantes, a continuación se presenta un comparativo entre ambas legislaciones para el concepto de residencia:

Tabla 6 Paralelo concepto residencia entre legislaciones

LEGISLACION COLOMBIANA Estatuto Tributario	LEGISLACION ESPAÑOLA Ley 35/2006
En Colombia la residencia se asimila a las personas naturales y el domicilio a las personas jurídicas.	En España la residencia se asimila a las personas físicas y a los establecimientos permanentes de las personas físicas.
<p>Artículo 9 del E.T, establece que las personas naturales nacionales residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país.</p> <p>Las personas naturales, colombianas o extranjeras que no tengan residencia en el país, solo están sujetas al impuesto de renta y complementario sobre su renta y ganancia ocasional de fuente nacional y sobre su patrimonio poseído en el país.</p>	<p>Artículo 8 de la ley 35 de 2006, establece que las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español o en el extranjero son contribuyentes del impuesto sobre la Renta, No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.</p> <p>No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.</p>
<p>Artículo 10 del E.T establece los requisitos y condiciones respecto a la residencia para efectos tributarios:</p> <p>1) La residencia tanto para nacionales como para extranjeros es la permanencia continua o discontinua por más de 183 días durante un período de 365 días calendario consecutivo. Si la permanencia continua o discontinua recae sobre más de un año la persona se considera residente a partir del segundo año.</p>	<p>Artículo 9 de la ley 35 de 2006 establece tres circunstancias para determinar la residencia habitual de una persona física en territorio español:</p> <p>a) La permanencia durante más de 183 días en el año natural en España, cuyo cómputo puede incluir las ausencias esporádicas;</p> <p>b) La ubicación en territorio español del núcleo principal o centro de intereses económicos;</p> <p>c) La residencia en España del cónyuge no separado y de los hijos menores del contribuyente.</p>



LEGISLACION COLOMBIANA Estatuto Tributario	LEGISLACION ESPAÑOLA Ley 35/2006
2) Su cónyuge, compañero o hijos menores dependientes tienen residencia fiscal en el país; 3) El 50% de sus ingresos son de fuente colombiana; 4) El 50% de sus bienes son administrados en el país; 5) El 50% de sus activos se entienden poseídos en Colombia; 6) Tienen residencia en un paraíso fiscal; 7) Siendo requeridos por la Administración no acreditan su condición de residente en el exterior.	

Fuente: Elaboración propia

4.2 La fuente del Ingreso

La fuente del ingreso hace relación al lugar donde se origina la riqueza (patrimonio) o el beneficio (renta), es decir, determina si los ingresos se obtienen dentro o fuera del territorio nacional, ser residente fiscal en Colombia implica tener que tributar sobre los ingresos de fuente nacional (Artículo 24 E.T) y sobre los ingresos de fuente extranjera (Artículo 25 E.T), lo que se denomina el criterio de la renta mundial; por el contrario en España se tributa por el sistema de renta territorial es decir se paga el impuesto sobre rentas recibidas dentro del territorio nacional como lo indican los artículos 17 y siguientes de la Ley 35 de 2006, igualmente, se vienen a considerar exentas las rentas generadas en el extranjero por empresas españolas, como lo dicta el artículo 7 de la mencionada ley.

Es de resaltar, la importancia del sistema fiscal que se tiene en cada país, porque es éste el que define el cómo y en cabeza de quién se grava un ingreso, los convenios solamente pueden limitar su alcance; la mayoría de los CDI se han desarrollado bajo el modelo de la OCDE, el cual



favorece a los países desarrollados como España, porque busca que los beneficios empresariales tributen en el país de origen, predominando la residencia, el domicilio y la nacionalidad, a diferencia de los países en vías de desarrollo, para nuestro caso Colombia, se aplica el concepto de la fuente.

Siguiendo con la evaluación de los impactos económicos con la aplicación del CDI firmado con España, los resultados obtenidos con relación a la legislación tributaria son los siguientes:

- Un 90.9% de los encuestados consideran que es positivo para el país que se sigan firmando CDI y un 9.1% lo consideran negativo.
- Un 98.8% de los encuestados cree que las empresas en Colombia y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), no están preparados en infraestructura y conocimiento para la utilización de los convenios y un 4.2% consideran que si lo están.
- Según los encuestados un 95.7% afirman que existen consecuencias por la mala aplicación de los convenios de doble imposición, frente a un 4.3% que opinan lo contrario.
- Como se aprecia en la gráfica siguiente entre las consecuencias más relevantes por la mala aplicación de los CDI están :
 - Carga excesiva fiscal o injusta sobre el contribuyente con un 63.6%,
 - Freno a la inversión extranjera en Colombia y al desarrollo económico con un 27.3%,
 - Menor atracción para los otros países de invertir en Colombia con un 22.7% y el,
 - Incremento en la evasión fiscal de otros países radicados o que tienen intercambios económicos con nuestro país con un 31.8%.

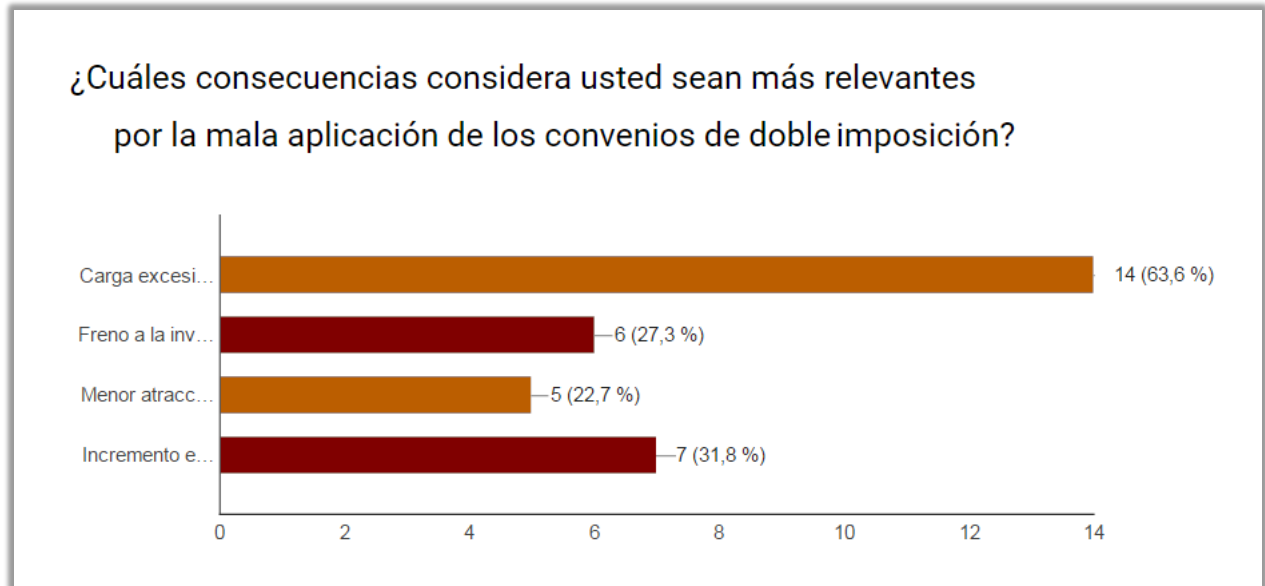


Gráfico 5: Basado en el instrumento de investigación

Fuente: Elaboración propia

5. Impactos económicos en la aplicación del CDI firmado entre Colombia y España

La globalización de la economía generó la creciente escalada del comercio transfronterizo de mercancías y servicios, flujo del capital internacional, amplia y rápida difusión de tecnologías y por consiguiente una alta participación de las empresas multinacionales o transnacionales en otros países.

Las multinacionales son empresas que no solamente se establecen en su país de origen, sino que también hacen presencia en otros países, no sólo en la venta de sus productos sino con establecimientos que elaboran sus productos en estas otras naciones³, Colombia es uno de estos países que ha abierto las puertas a grandes multinacionales españolas.

La **empresa transnacional** es una entidad que no posee personalidad jurídica propia, está compuesta por un cierto número de subsidiarias y tiene una o más sedes, constituidas en diversos

³ Recuperado de http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/multinacional_Agosto2016



países, de acuerdo con la legislación local que les da personalidad jurídica y bajo cierto aspecto, la nacionalidad⁴.

Las organizaciones internacionales como la OCDE y la ONU desempeñan un papel muy importante como entes de regulación económica y de control, que permiten la competencia transparente entre países desarrollados y en desarrollo, toda vez que la diferencia entre los sistemas y la estructura económica entre ellos son bastante grandes. Los modelos para evitar la doble imposición, diseñados por estas dos organizaciones con el fin de promover el intercambio comercial y la inversión extranjera se están celebrando cada vez más, lo que constituye una de las razones para entender este tipo de convenios como legítimos.

5.1. La evasión de impuestos en la aplicación del CDI

La corte constitucional en la Sentencia C-015 de enero 21 de 1993 define la evasión de la siguiente manera:

La evasión, supone la violación de la ley. El contribuyente, no obstante estar sujeto a una específica obligación fiscal, 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 su pago. (CORTE CONSTITUCIONAL).

El abuso en los CDI da lugar a la evasión de impuestos, porque las compañías multinacionales a menudo se aprovechan de estos convenios para desplazar los beneficios a los países con bajas tasas de retención de impuestos o celebran contratos que no siempre respetan el principio de plena competencia "arm's length" que las comprometería a encontrar los mejores

⁴ Recuperado de <http://www.derechocomercial.edu.uy/clasesocext04.htm>_Agosto 2016



precios para comprar y vender, presentándose así que los países en desarrollo, sean los más vulnerables a la manipulación de los precios de transferencia por parte de las empresas multinacionales, lo que ha propiciado que la OCDE y el Comité Fiscal de las Naciones Unidas hayan aprobado el principio de la "plena competencia" que es ampliamente utilizado como base para los convenios bilaterales entre gobiernos y como tema central de la justicia fiscal.

El principio de Arm's Length, es la base de los regímenes de precios de transferencia y tiene su origen en el apartado 1 del artículo 9 del modelo de convenio tributario de la OCDE, dicho artículo enuncia:

Cuando...dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios, que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que, de hecho, no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición en consecuencia. (OCDE, 2010 p.44).

En Colombia, el Régimen de precios de transferencia está fundamentado en el Principio de Plena Competencia (PPC), con la ley 788 de 2002, Colombia adoptó el Régimen de Precios de Transferencia, pero al declararse inexequibles varios de sus artículos, el Gobierno Nacional los incorporó en la reforma tributaria con la ley 863 de 2003; actualmente este régimen se encuentra normalizado en el capítulo XI del Estatuto Tributario, en los artículos 260-1 al 260-11. Esta normatividad le permite al estado evitar una erosión en la base gravable al limitar que las multinacionales a través de diferentes figuras trasladen gastos o costos a las empresas colombianas o disminuyan los ingresos, vía menores precios de exportación y de esta manera trasladen las utilidades sin generar el pago de los impuestos correspondientes, asegurando que



las compañías que forman parte de grupos transnacionales, tributen en cada país en que funcionan por los beneficios económicos realmente generados .

Los precios de transferencia, como uno de los temas más importantes de la tributación internacional, ocurren cuando dos empresas que forman parte del mismo grupo comercian entre sí estableciendo un precio para la transacción, como estos precios no son negociados en un mercado abierto pueden apartarse de los precios acordados inicialmente; si los bienes o servicios tienen un sobre precio, la utilidad del vendedor se incrementa y la del comprador se reduce o si por el contrario este precio es sub-valuado la utilidad del comprador se incrementa y la del vendedor se reduce.

Los precios de transferencia no son en sí mismos, ilegales o abusivos; lo ilegal o abusivo, es su manipulación, y el fenómeno más conocido es la facturación fraudulenta, en la cual las multinacionales alteran los precios de importación y exportación para evitar el pago de los impuestos. Los precios de transferencia deben ser iguales o análogos, con el propósito de evitar ventajas o desventajas fiscales que perjudiquen la competitividad entre empresas multinacionales con empresas independientes.

El Ministerio de Hacienda según palabras de su portavoz en el evento “Consulta Regional Sobre el Proyecto de Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios (BEPS) e Intercambio Automático de Información” en marzo 6 de 2014, reconoció que la evasión aumenta en el país pese a los avances en materia del control tributario, cuando afirma que:

A medida que el mundo se ha globalizado también lo ha hecho el delito y las prácticas para la evasión. Las empresas multinacionales conocen como pueden aprovechar cualquier tipo de fisura que exista en los sistemas tributarios a nivel



global y por eso han puesto a migrar capitales a otros sitios buscando pagar menores cargas tributarias o no pagar impuestos⁵.

5.2. La elusión de impuestos en la aplicación del CDI

“La elusión se refiere a la reducción de la obligación fiscal por medios legales. Puede ser o no ser aceptable. A menudo el término se entiende en el segundo sentido cuando la planificación fiscal se logra a través de medios dudosos tales como vacíos en las normas, anomalías u otras deficiencias de la ley tributaria” (Rohatgi,Roy. 2012 p 552).

En este sentido el “Treaty Shopping” es un mecanismo de elusión que se relaciona con el abuso de los convenios de doble tributación internacional, el cual se presenta cuando una persona que no es residente en alguno de los países del tratado, crea una empresa en un Estado que haya firmado el CDI para beneficiarse de las exenciones o reducciones de los impuestos. Ilustrando con un ejemplo este abuso se podría presentar con el CDI suscrito entre España y Colombia de la siguiente manera:

Una persona (natural o jurídica) residente en Francia, obtiene rentas en Colombia, que grava las rentas obtenidas por no residentes en su territorio hasta un 33% a menos que medie un Convenio de Doble Imposición, como es de conocimiento no existe un CDI aplicable entre Francia y Colombia. Debido a la anterior situación, el contribuyente residente en Francia puede desarrollar una estrategia treaty shopping para beneficiarse de las condiciones ventajosas que establece el firmado entre Colombia y España, creando una sociedad en España llamada

⁵ Recuperado de <http://www.mercadodedinero.com.co>. abril 2015



intermedia, conductora, o instrumental, para que así fluyan sus rentas hasta Francia sin retención impositiva.

Para evitar esta práctica, se deben incluir cláusulas de limitación de beneficio en los convenios, como la OCDE, la cual expone en su Modelo de Convenio, una cláusula anti-“treaty shopping” al afirmar que:

Una sociedad que sea residente de un Estado contratante no tendrá derecho a acogerse a ningún beneficio fiscal de los previstos en este convenio en relación con renta, ganancia o beneficio alguno, cuando sea propiedad o esté bajo control directamente o a través de una o más sociedades, cualquiera que sea el lugar de residencia de estas personas que no sean residentes de un Estado contratante. (OCDE, 2010 p.64)

La inclusión de las cláusulas para evitar situaciones de abuso en los CDI, aunque han sido planteadas y promovidas por la OCDE, con el fin de llegar a una tributación equitativa, la realidad demuestra que éstas no han sido adoptadas en muchos países, en Colombia como lo afirma Cubides, el CDI firmado con España no trae una cláusula general antielusiva, lo que contribuye a una limitante en su aplicación. (2010, p 115).

Así mismo la OCDE ha propuesto a los países miembros que se comprometen a reunir y compartir información sobre los ingresos, las ganancias y del impuesto de las compañías multinacionales en cada una de sus jurisdicciones, como un mecanismo preventivo de la elusión o evasión. Con el artículo 122 de la ley 1607 de 2012, se incorporó al Estatuto Tributario, el artículo 869, el cual normaliza el abuso en materia tributaria, evitando que los contribuyentes, haciendo uso de maniobras ilegales disminuyan sus tributos, por ser la evasión y la elusión prácticas nocivas que disminuyen los recursos del Estado, la norma expresa textualmente:

Constituye abuso o conducta abusiva en materia tributaria, el uso o la implementación, a través de una operación o serie de operaciones, de cualquier



tipo de entidad, acto jurídico o procedimiento, tendiente a alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían en cabeza de uno o más contribuyentes o responsables de tributos o de sus vinculados, socios o accionistas o beneficiarios reales... (Estatuto Tributario 2015 p.717)

La interpretación del convenio también puede emplearse como mecanismo de elusión, cuando permite que no se le dé el tratamiento tributario que corresponde a las rentas, es decir, el contribuyente de una manera maliciosa, por error en la interpretación o por vacíos en la norma adopta prácticas que le permitan aplicar las retenciones que más les favorezca, por eso es importante en los CDI, en el capítulo de las definiciones generales incluir términos como por ejemplo asistencia técnica, servicio técnico, y consultorías, términos que como es de conocimiento su interpretación generan equivocaciones a nivel tributario, lo afirma Cubides que a través de esta modalidad se aplican porcentaje de tributación más baja cuando se hacen pagos al exterior bajo la figura asistencia técnica, cuando realmente éstos tienen el comportamiento de regalías, pero en virtud de la aplicación del CDI con España ambos conceptos están gravados con la tarifa del diez por ciento (10%).

En Colombia, debido a que los pagos por contratos de *know-how* tienen una tarifa de retención en la fuente del 33% y los pagos por asistencia técnica tienen una tarifa de retención en la fuente del 10%, en muchos casos los contribuyentes se han inclinado por adoptar la segunda de las figuras contractuales. (Cubides, Pinto, 2010 p. 97)

5.3. La reducción del recudo de impuestos en la aplicación del CDI

Además de los problemas de elusión y de evasión, los convenios para evitar la doble imposición; también suponen pérdidas para el sistema tributario, pues obligan a renunciar o a



disminuir los gravámenes, que por lo general se cobrarían, si no se hubiese firmado un convenio, por ejemplo: el servicio de honorarios prestado por un extranjero sería gravado al 33%, pero si este es un profesional de nacionalidad española, este servicio sería gravado solamente con el 10%, por la razón de haberse firmado el CDI con España, a la luz de este caso, se estaría dejando de percibir un 23% por retención en la fuente por este concepto.

A continuación se relaciona la forma en que se afectan los impuestos para Colombia con la aplicación del CDI firmado con España.

Tabla 5 *Afectación de los impuestos con CDI y sin CDI*

Artículo CDI	Sujeto de retención	Impuesto con CDI	Impuesto sin CDI
Rentas inmobiliarias Artículo 6	Las rentas inmobiliarias se pueden gravar tanto en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente.	Las rentas inmobiliarias están sometidas al impuesto en Colombia con una retención en la fuente a una tarifa del 33% conforme con el artículo 408 del E.T	Las rentas inmobiliarias están sometidas al impuesto en Colombia con una retención en la fuente a una tarifa del 33% conforme con el artículo 408 del E.T
Beneficios empresariales Artículo 7	Una empresa solo puede ser gravada por el Estado de residencia. Si se presenta la excepción de la existencia de un establecimiento permanente, esta se grava en el Estado de la fuente atribuible a dicho establecimiento. Definir los criterios de las rentas provenientes del establecimiento permanentes deben ser claras para no generar doble tributación.	<ul style="list-style-type: none"> • Cero por ciento (0%) a los beneficios diferentes a los conceptos de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica. • Están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10%, a título de impuestos de renta y de remesas, los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica. <p>Según el artículo 12 del E.T, las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y</p>	<p>Aplicando el artículo 408 del E.T, los beneficios empresariales están sometidas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Al impuesto en Colombia una tarifa del 33% a título de impuesto sobre la renta, a los beneficios diferentes a los conceptos de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica. • Están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10%, a título de impuestos de renta y de remesas, los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia,



Artículo CDI	Sujeto de retención	Impuesto con CDI	Impuesto sin CDI
		ganancias ocasionales de fuente nacional.	bien sea que se presten en el país o desde el exterior. Según el artículo 313 del E.T, están sometidas al (10%) las ganancias ocasionales de las sociedades extranjeras de cualquier naturaleza y a cualesquiera otras entidades extranjeras.
Dividendos Artículo 10	Los dividendos provenientes de una sociedad en un Estado contratante pueden ser gravados en el otro Estado. Los dividendos se pueden gravar tanto en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente.	Si el beneficiario es un residente de otro Estado contratante, se practicará una retención en la fuente sin exceder el: • Cinco por ciento (5%) de los dividendos a modo de retención en la fuente • Cero por ciento (0%) de los dividendos si: a) Proviene de utilidades calificadas como rentas exentas, b) Las utilidades deben reinvertirse en la actividad productora de renta por un término no inferior de tres años. c) El inversionista español deberá participar directa o indirectamente en por lo menos el 20% del capital.	Aplicando las reglas de los artículos 48 y 49 E.T se practicará una retención en la fuente así: 1. Cuando no son susceptibles de constituir ingreso gravable. En este evento la sociedad que origina los dividendos gira sin lugar a retención en la fuente. 2. Cuando son susceptibles de constituir ingreso gravable: En este evento la sociedad que genera los dividendos debe retener en la fuente un monto equivalente a la tarifa del impuesto de renta y complementarios del 33%.
Intereses Artículo 11	• Los intereses se pueden gravar en el Estado de residencia. • Los intereses pueden gravarse también en el país en el que se generan Estado de la fuente	• Sólo se gravarán en el Estado de residencia del acreedor si: a) El beneficiario efectivo es un Estado contratante. b) Los intereses se derivan de la venta a crédito de mercancía o equipos. c) Los intereses se pagan por razón de créditos concedidos por bancos o instituciones de crédito residente de un Estado contratante.	El artículo 25 del E.T enumera los ingresos que no se consideran de fuente nacional y que por tanto no están gravados con el impuesto de renta. Aplicando las reglas de los artículos 24 y 265 E.T, se practicará una retención en la fuente a la tarifa del treinta y tres por ciento (33%) Aplicando el artículo 408 del E.T, los intereses para



Artículo CDI	Sujeto de retención	Impuesto con CDI	Impuesto sin CDI
		<ul style="list-style-type: none">• Se practicará al pago de los intereses sin exceder una retención del diez por ciento (10%) sobre el monto equivalente a los intereses (no sobre el capital), para cuando se gravan en el país que se generan (Estado de la fuente).	créditos inferiores a doce meses la tasa de retención equivale al treinta y tres por ciento (33%), y para el caso de los créditos superiores a doce meses es del catorce por ciento (14%)
Cánones o regalías Artículo 12	Los cánones o regalías, se establecen como una renta que se puede gravar tanto en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente.	Se gravan en el Estado en donde se originan con una retención en la fuente que no supere el diez por ciento (10%) si el beneficiario del pago es un residente del otro Estado contratante.	Según el artículo 408 del E.T, la retención en la fuente aplicable para este caso es del treinta y tres por ciento (33%).
Ganancias de capital Artículo 13	Las ganancias de capital son las rentas obtenidas enajenación de bienes inmuebles, muebles u acciones y serán gravadas según las siguientes reglas: <ul style="list-style-type: none">• Los bienes inmuebles: Se gravan en el Estado de la fuente, o sea en donde se ubica el inmueble.• Los bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente: Se gravan en el Estado en el que está situado el establecimiento permanente• Las acciones:	<ul style="list-style-type: none">• Los bienes inmuebles y los bienes muebles, deberá tributar al 33% o al 10% según lo estipula el Estatuto Tributario.• La venta de acciones que su valor derive en más del 50% del inmueble, deberá tributar al 33% o al 10% según lo estipula el Estatuto Tributario.• La venta de acciones que implica cambio de titular de inversión extranjera y debe presentarse declaración de renta por cada operación según el artículo 326 E.T, las personas naturales o jurídicas extranjeras residentes en España tributan sobre base neta al cero por ciento (0%)	Las personas naturales o jurídicas extranjeras sin residencia en Colombia están sometidos: <ol style="list-style-type: none">1. Al régimen ordinario del Impuesto sobre la Renta para los bienes poseídos más de 2 años su renta está gravada con un 33% según los artículos 240 o 247 del E.T.2. Al régimen complementario de Ganancias Ocasionales para los bienes poseídos menos de 2 años, gravados con 10%, según los artículos 313 o 316 del E.T



Artículo CDI	Sujeto de retención	Impuesto con CDI	Impuesto sin CDI
	Se gravan en el Estado de residencia de quien las enajena.		
Servicios personales dependientes Artículo 14	<p>Las rentas derivadas de un empleo se gravan en el Estado en el que el trabajo se desarrolle.</p> <p>La excepción a esta regla se da cuando el empleo se ejerza en el Estado de la fuente, en cuyo caso se gravará en este Estado, pero también podrá gravarse en el Estado de residencia, lo cual puede hacerse en la medida que no se genere doble tributación.</p>	<p>La retención en la fuente a practicarse equivale al cero por ciento (0%) si la permanencia del empleado es por un período inferior a 183 días, si el empleador no es residente del Estado de la fuente o no tenga un establecimiento permanente o base fija ubicado en el Estado de la fuente.</p> <p>La retención en la fuente a practicarse equivale al 33% si la permanencia del empleado es por un período superior a 183 días, si el empleador es residente del Estado de la fuente o tenga un establecimiento permanente o base fija ubicado en el Estado de la fuente.</p> <p>En Colombia se tributa sobre la renta mundial (ingresos nacionales y extranjeros), por lo cual se debe declarar los ingresos obtenidos en extranjero por renta de trabajo, según el artículo 254 del E.T, se reconoce un descuento tributario por impuestos pagados en el exterior.</p>	<p>Los artículos 10, 24 ,103 definen los sujetos y la base de retención en la fuente para las rentas de trabajo.</p> <p>Aplicando el artículo 247 y 409 del E.T, la retención en la fuente a practicarse equivale al 33 % con la excepción de los profesores extranjeros sin residencia en el país, contratados por períodos no superiores a cuatro (4) meses por instituciones de educación superior, aprobadas por el ICFES, para los cuales el impuesto a practicar será la tarifa del siete por ciento (7%). Este impuesto será retenido en la fuente en el momento del pago o abono en cuenta.</p>

Fuente: Elaboración propia



El impuesto pagado en el Estado de la fuente será reconocido en el Estado de residencia a través del método para evitar la doble imposición de la deducción o el descuento señalado en el artículo 22 del CDI, el método del descuento presenta ventajas y desventajas como se detallan a continuación:

✓ **Ventajas:**

- Es neutral para la exportación de capital, esto es, trata a los contribuyentes del Estado de la residencia sobre la misma base fiscal.
- Permite la deducción de pérdidas extranjeras del establecimiento permanente en el país de domicilio.
- Desmotiva la transferencia de activos o ingresos a países de baja tributación o paraísos fiscales.
- Es de fácil aplicación ya que la autoridad fiscal que otorga el descuento tributario calcula el monto bajo sus propias leyes y no tiene que considerar el sistema fiscal extranjero.

✓ **Desventajas:**

- El contribuyente siempre tiene que pagar siempre el más alto entre el impuesto extranjero y el local.
- Puede conducir a descuentos tributarios por impuestos extranjeros excesivos que podrían no ser utilizables.
- Elimina el alivio tributario y los incentivos otorgados en el Estado de la fuente, a menos que el Estado de la residencia condone el impuesto.
- Hace menos atractiva la exportación de capital.
- Es complicado y puede consumir mucho tiempo. (Rohatgi, 2012 p. 127-128)

Finalizando con la evaluación de los impactos económicos con la aplicación del CDI firmado con España, los resultados obtenidos con relación a los impactos en la aplicación del CDI son los siguientes:

- Un 65.2 % de los encuestados opinan que el CDI firmado con España facilita parcialmente la fiscalización, combate la evasión y la elusión fiscal y un 34.8% consideran que lo facilitan totalmente.
- En la siguiente gráfica se muestra los resultados de los efectos tributarios con respecto al CDI firmado con España. La pregunta presentó las siguientes opciones:
 - Contribuye a la evasión fiscal un 13. %,
 - Permite la elusión fiscal un 8.7%



- Se afecta el recaudo de impuestos con un 30.4%
- Son un instrumento para perseguir rentas disimuladas, por medio del intercambio de información tributaria con un 52.2%
- Todas las anteriores un 13. %

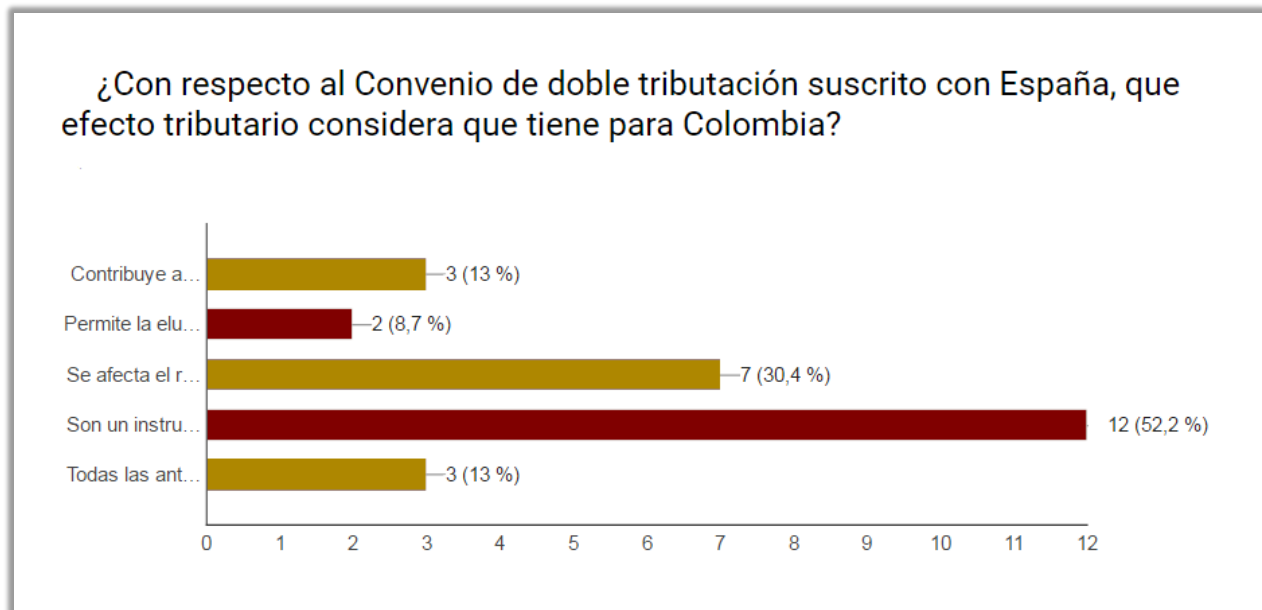


Grafico 6: Basado en el instrumento de investigación

Fuente: Elaboración propia

- De acuerdo a la experiencia y conocimiento de los encuestados la firma del CDI con España, el 86.4% indicó que ha generado un menor recaudo de impuestos en Colombia y un 13.6% afirma que el recaudo de impuestos ha sido mayor.

6. Discusiones y conclusiones

La firma de los convenios para evitar la doble imposición tienen como finalidad mejorar la competencia de los países, incrementar la producción, aumentar las inversiones, brindar



seguridad jurídica pero lo más importante es evitar la doble tributación y la evasión fiscal, fenómenos que impactan el comercio internacional.

En los últimos años y tras la entrada en vigor del CDI firmado con España, la inversión extranjera a Colombia procedente de este país ha vivido un enorme impulso convirtiéndose éste en el segundo socio económico para el país, la seguridad jurídica es uno de los factores primordiales que las empresas toman en cuenta al momento de elegir el destino de negocio y éste es un país que ofrece un marco regulatorio claro, en el cual se protegen los derechos y se exige el cumplimiento de obligaciones que faciliten la toma de decisiones en las operaciones comerciales.

La interpretación del contenido normativo, sumado a los abusos del convenio por parte de las empresas para conseguir ventajas, generan unos impactos en su aplicación tales como la evasión y la elusión fiscal, por ejemplo la figura del treaty shopping permite el pago de impuesto en un tercer Estado lo que conlleva a una doble exención, se hace necesario que la legislación interna cree limitaciones para impedir deducciones que no sean permitidas y que se actualicen ya que es necesaria porque las leyes impuestos nacionales de ambos países difieren ,pues Colombia es un país en vía de desarrollo y frente a España que es un país desarrollado está en desventaja en cuanto a la tributación.

Los convenios para evitar la doble imposición en Colombia no son comúnmente aplicados por las PYMES españolas, son aplicadas por las multinacionales, pero en un porcentaje bajo, uno de los motivos es el desconocimiento que tienen los profesionales tributarios y financieros de las empresas sobre el convenio para evitar la doble imposición y como se aplicaría ,lo que acarrea el pago doble de impuesto o el pago de los impuestos en el exterior lo que conlleva a que Colombia deje de recibir esta renta, este desconocimiento hace que los profesionales teman su aplicación y tomen la decisión de ignorarlos, ocasionando a las compañías cargas tributarias



excesivas. Otro aspecto es la falta de asesoría y vigilancia por parte de la administración y el Gobierno Nacional, para promulgar y difundir estos convenios para reducir o eliminar la doble imposición, ayudando a distribuir adecuadamente los ingresos fiscales entre los países, evitando la evasión fiscal de impuestos, y animar al libre flujo del comercio internacional.

Una recomendación es que se debe promulgar continuamente no solo cuando la norma es informada en las Gacetas, sino a través de las Cámaras de Comercio de cada ciudad, dar a conocer estos convenios, para que estos nuevos inversionistas en el país conozcan los beneficios y obligaciones que tienen y a su vez Colombia se vea beneficiado desde el inicio en funcionamiento de las compañías entre países en el recudo de los impuestos. La administración tributaria (DIAN) junto con el Gobierno Nacional debe buscar mecanismos de información, promulgarlos y elaborar comunicaciones adecuadas sobre la correcta aplicación de estos convenios, lo que permitirá a las compañías extranjeras utilizar los CDI para evitar la doble imposición y minimizar riesgos por su mala aplicación además debe implementar reglas claras en función de este convenio ejercer un control eficaz a la evasión, esto sería en provecho para Colombia.

Se hace necesario por parte del Gobierno Nacional fortalecer la administración tributaria, una mejor infraestructura no solo en tecnología sino también en personal altamente calificado que le permita a la DIAN ejercer más control y fiscalizar de una manera más eficiente la evasión y la elusión de impuestos tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y no correr el riesgo de la erosión de la base imponible a otros lugares de baja tributación, a paraísos fiscales o a países que se beneficien con la modalidad del treaty shopping.

Se puede afirmar que Colombia atendiendo las exigencias de la OCDE para poder ingresar al (club de países con buenas prácticas), ha firmado los convenios para evitar la doble imposición, lo que le ha permitido mejorar las relaciones comerciales con los países con los cuales los ha celebrado y muy notoriamente ha incrementado la IED, pero la firma de los CDI poco ha



contribuido con el control de la evasión y la elusión de impuestos lo que trae como consecuencia el bajo ingreso tributario para el país, impidiendo que se puedan hacer mayores inversiones que permitan mejorar como por ejemplo la calidad de la educación o de la salud de sus ciudadanos.

7. Referencias Bibliográficas

Banco de la Republica. (Abril 2016). Flujos de inversión directa - balanza de pagos. Recuperado de:

<http://www.banrep.gov.co/es/catalogo-estadisticas-publicadas>

Cárdenas, Malangón, Castro, Díaz y Casas. (2015). España Colombia Una Alianza en Expansión. (p.p 34). Bogotá, Editorial Kreab. Recuperado de:

<http://www.kreab.com/wp-content/uploads/sites/20/2015/05/Research-colombia.pdf>

Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. (2015). Informe sobre las inversiones en el mundo. Nueva York. Recuperado de:

http://unctad.org/es/PublicationsLibrary/wir2015overview_es.pdf.

Convenio entre el Reino Unido de España y la Republica de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (Ley 1082). (2006). (Diario Oficial No. 46.796 de 29 de octubre de 2007). Recuperado de:

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1082_2006.html



Cubides Pinto, Benjamín (2010). Normas y convenios para evitar la doble imposición internacional en el impuesto de renta y en el impuesto del patrimonio en Colombia, Centro de Estudios Tributarios de Antioquia, pp. 17-114-115.

DIAN. (2010). Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal Conceptos básicos. (p.p 7). Recuperado de:

http://www.dian.gov.co/descargas/Juridica/Cartilla_convenios_para_evitar_la_doble_imp osicion.pdf.

Ramiro, González y Pulido (2007) Las multinacionales españolas en Colombia, Asociación Paz con Dignidad Recuperado de:

<http://www.rebellion.org/docs/62852.pdf>

OCDE. (2011). Definición Marco de Inversión Extranjera Directa, Editorial OCDE Recuperado de:

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/finance-and-investment/ocde-definicion-marco-de-inversion-extranjera-directa_9789264094475-es.

Organización de las Naciones Unidas. (2013) Asuntos Económicos y sociales. Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.

Recuperado de:

http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2010). Comité de asuntos Fiscales. Modelo de convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Recuperado de:



<http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versi%C3%B3n-Abreviada-2010-ESPA%C3%91OL.pdf>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2010). Instituto de asuntos Fiscales. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Recuperado de:

<http://www.oecd.org/tax/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-9789264202191-es.htm>

Presidencia de la República de Colombia. (2009). Constitución política de Colombia (p.p 24). Bogotá ,Editorial KingKolar.

PROCOLOMBIA. (2016). Guía legal para hacer negocios en Colombia. (p.p 8-10). Recuperado de:

<http://www.procolombia.co/publicaciones/gu%C3%ADa-legal-para-hacer-negocios-en-colombia>.

Tejada, R. M. (2015). Impuestos 2015: Estatuto tributario concordado (p.p 87-89,102,274-292,717-720). Medellín , Editorial Centro interamericano juridico-financiero.

Rohatgi,Roy (2012).Principios Básicos de Tributación Internacional (p.p 58,552).Bogotá, Editorial Legis.