



**UNIVERSIDAD  
DE ANTIOQUIA**

Mecanismos para evitar la Doble Tributación  
Internacional – en Colombia

Ana María Gutiérrez Quintero

Universidad de Antioquia  
Facultad de Ciencias Económicas  
Medellín, Colombia

2020



# MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL – EN COLOMBIA

Ana María Gutiérrez Quintero

Trabajo de grado, Tesis o trabajo de investigación presentada(o) como requisito  
para optar al título de:  
**Especialista en Gestión tributaria**

Asesor (a)  
Olga Quintero Suárez,  
Contador Pública,  
Especialista en Gestión Tributaria  
Magister en Fiscalidad Internacional

Universidad de Antioquia  
Facultad de Ciencias Económicas  
Medellín, Colombia  
2020



**UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**Monografía**

**MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN  
INTERNACIONAL – EN COLOMBIA**

---

Ana María Gutiérrez Quintero  
Contadora Pública, UAN  
[ana.gutierrezq@udea.edu.co](mailto:ana.gutierrezq@udea.edu.co)

**Asesor Temático**  
Olga Quintero Suárez  
Contadora Pública, Especialista en  
Gestión Tributaria y Magister en  
Fiscalidad Internacional

**Especialización en Gestión Tributaria  
2020**

**Resumen:** La globalización e internacionalización económica ha influenciado la integración de métodos compatibles con el entorno de los diferentes campos económicos y jurídicos, lo que ha llevado a que los países se encuentren en la identificación constante de estrategias, normas, acuerdos o convenios que otorguen beneficios fiscales internacionales evitando así la doble imposición, la elusión y evasión fiscal; e incrementando la inversión extranjera permitiendo así el mejoramiento en la economía interna de los países.

Esta monografía pretende realizar un recorrido por cada uno los mecanismos que actualmente posee Colombia para eliminar o aminorar la doble tributación internacional, de manera especial se profundizará en los beneficios que ha contraído la firma de convenios para evitar la doble imposición bajo el modelo OCDE.

**Palabras Claves:** OCDE, elusión, evasión, internacionalización, inversión extranjera, doble imposición internacional.

**Abstract:** Globalization and economic internationalization have influenced the integration of methods that are compatible with the environment of the various economic and legal fields, which has led countries to find themselves in the constant identification of strategies, rules, agreements or conventions that provide international tax benefits, thus avoiding double taxation, avoidance and tax evasion; and thus increasing foreign investment allowing the improvement of the countries' internal economy. This monograph aims to take a tour of each one of the mechanisms currently possessed by Colombia in terms of international non-double taxation. In particular, it will deepen the benefits of signing agreements to avoid double taxation under the OECD model.

**Keywords:** OECD, circumvention, evasion, internationalization, foreign investment, international double taxation.

## Introducción

La acelerada globalización de la economía mundial ha contribuido a una mayor libertad de las actividades productivas en Colombia, generando una serie de retos para la política económica, uno de ellos es la reducción de la inflación y la conservación de la economía interna en un nivel sostenible. Durante los últimos años se ha presenciado una expansión económica no vista desde hace algunas décadas puesto que China e India han contribuido en gran medida al crecimiento global. Dichos países poseen abundancia de mano de obra y una escasez de recursos naturales. (FitzGerald, 2002)

Colombia al igual que muchos otros países latinoamericanos se ha beneficiado del incremento del producto mundial y de la interdependencia comercial y financiera generada entre los países desarrollados, esto conlleva a que la situación de imposición de tributos y gravámenes se convierta en una barrera y en una posible disminución del flujo del comercio y servicios a nivel internacional. (República, 2007)

En un panorama de apertura económica, la implementación de convenios en materia tributaria se convierte en una posible solución, que permiten resolver aquellos problemas generados por la integración de las economías. Aquellos convenios están diseñados sobre bases como la equidad, igualdad y reciprocidad entre Naciones, lo que permite minimizar la carga imponible de sus residentes fiscales, en cuanto a los problemas de la doble tributación.

Actualmente Colombia cuenta con una serie de reglas y beneficios fiscales que han sido modificados y reformados a medida que las necesidades económicas internas lo ameriten, lo anterior permite la disminución de la carga tributaria, tanto para personas naturales como personas jurídicas, dicha normatividad se encuentra compilada en el Estatuto Tributario Nacional. También es importante resaltar que el Estado Colombiano ha firmado Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), bajo los estándares de la OCDE. De allí nace la idea de realizar un recorrido y análisis sobre el avance que ha logrado Colombia en cuanto al desarrollo de diferentes instrumentos que permitan evitar la doble imposición y a su vez generar un incremento de la inversión extranjera en la economía nacional.

(Beltran, 2016)

## Mecanismos implementados por Colombia para evitar la doble imposición

Se ha podido identificar a lo largo del tiempo la necesidad de diseñar normas o mecanismos que permitan evitar la doble tributación internacional de la Renta y del Patrimonio, lo cual ha sido señalado reiteradamente por diferentes Naciones como uno de los mayores obstáculos, para el incremento de las relaciones económicas internacionales, en lo que se refiere al libre tránsito de bienes y servicios entre naciones.

El análisis y estudio constante por parte de los Estados ha conllevado a la implementación de normas que permitan la armonización e integración de los distintos sistemas tributarios, siendo esto el propósito primordial de los Gobiernos y puntualmente de aquellos países como Colombia que tienen la necesidad de impulsar sus relaciones comerciales con otros países.

De acuerdo a lo mencionado, el Estado Colombiano ha venido adoptando algunas reglas o instrumentos de carácter técnico tributario en su normatividad interna, con el propósito de evitar la doble imposición e incrementar de esta forma la inversión extranjera y la eliminación de barreras comerciales que impidan un crecimiento económico; dichos **mecanismos** también han sido implementados por otros Estados. (Duque Romero, 2009)

A continuación, se enunciarán algunos de los mecanismos adoptados, por Colombia para evitar la doble imposición:

### Rentas exentas de personas y entidades extranjeras

Dentro de los mecanismos con los que cuenta Colombia se encuentran las Rentas exentas de personas y entidades extranjeras, contempladas en el **artículo 233** del Estatuto Tributario Nacional, dicha disposición permite que los extranjeros tengan derecho a las exenciones definidas en los tratados o convenios vigentes en el país, adicional *los agentes diplomáticos y consulares acreditados en Colombia podrán disfrutar de las exenciones contempladas en la normatividad*

vigente, siempre y cuando el desarrollo de su cargo sea dentro del país donde fue asignado como agente diplomático.

### Descuento por impuestos pagados en el exterior

La legislación Colombia en el **artículo 254** del Estatuto Tributario Nacional (ET), establece el tratamiento para las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales, que obtengan ingresos de fuente extranjera, los cuales están gravados con el Impuesto sobre la Renta. Lo anterior concede el beneficio de descontar del monto del impuesto colombiano de renta y complementarios, el valor del impuesto pagado en el extranjero, el cual no podrá exceder del impuesto generado en Colombia. Dicho beneficio tributario permite la eliminación o aminoración de la doble imposición, distribuyendo la carga tributaria entre las dos jurisdicciones, tal como se demostrará a continuación:

Para efectos de ilustrar la aplicación de la norma indicada, se plantea el siguiente caso objeto de análisis, una sociedad nacional recibió ingresos de fuente extranjera durante el año 2019 por valor de \$50.000.000, la tarifa de Impuesto sobre la Renta en Colombia para dicho año fue del 33%, le practicaron una tarifa de retención en la fuente en República Dominicana por ese ingreso del 27%. ¿Después de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 254 del ET, cuanto habrá pagado el contribuyente por concepto de Impuesto sobre la Renta en Colombia?

<b>Valor base de retención en la fuente</b>	\$	<b>50.000.000</b>
Tarifa a aplicar		27%
Total retención en la fuente	\$	13.500.000
<b>Total giro a realizar desde República Dominicana, a favor de la Empresa Nacional Colombiana</b>	\$	<b>36.500.000</b>

**Efecto tributario en Colombia de la factura proyectada y el pago realizado (bajo el entendido que no se han acogido a Régimen Simple):**

Total giro a realizar desde República Dominicana, a favor de la Empresa Nacional Colombiana	\$36.500.000	
Impuesto sobre la Renta de la operación	\$16.500.000	(ingreso menos costos y gastos asociados a la operación -que no se ha incluido en el ejercicio, para proyectar el escenario más ácido-, multiplicado por 33%, tarifa renta 2019 persona jurídica)
Retención en la fuente que le practicaron en el exterior	\$13.500.000	(evaluar si se puede tomar como descuento tributario en Colombia, solo aplica para ingresos de fuente extranjera; la DIAN podría discutir la fuente para efectos de discutir este descuento)
Descuento por impuesto pagado en el exterior (Art. 254 E.T.)	\$13.500.000	LIMITE 1: (se debe establecer el límite del descuento para efectos de confirmar el descuento a aplicar: 254 E.T.; solo se puede tomar el impuesto que habría generado en Colombia esa renta - para efectos de esta limitación, las rentas del exterior deben depurarse imputando ingresos, costos y gastos)
	\$16.500.000	LIMITE 2: (descuento a aplicar, sin exceder impuesto básico de renta art. 259 de E.T.; aplica a TODOS los descuentos, como es el caso de 50% de ICA o IVA en adquisición de activos fijos reales productivos)
<b>Descuento imputable</b>	<b>\$13.500.000</b>	<b>Total del descuento</b>
<b>Impuesto neto a pagar en Colombia</b>	<b>3.000.000</b>	<b>El Impuesto sobre la Renta se paga distribuido entre ambas jurisdicciones, una parte en República Dominicana vía retención en la fuente y el valor restante se paga en Colombia. Sin perjuicio de lo anterior puede presentarse en menor o mayor medida, una doble imposición, según sea la retención aplicable en República Dominicana y/o los costos y gastos que se generen en Colombia asociados a la operación.</b>

El contribuyente pagaría por impuesto de Renta en Colombia el valor de \$3.000.000, lo que representa una carga tributaria (impuesto sobre el ingreso) del 6%, en el extranjero vía retención en la fuente pagaría \$13.500.000 a una tarifa del 27% para un total del 33%, que representa la carga tributaria total sobre el ingreso, se puede concluir que la aplicación de la norma interna en Colombia por impuestos pagados en el exterior contemplados en el artículo 254 del ET,

permitió en este caso, la eliminación de la doble imposición internacional en cuanto al Impuesto de Renta y Complementarios.

Considerando que los descuentos tributarios son aquellos que disminuyen directamente el Impuesto sobre la Renta a pagar, la normatividad establece los límites de dichos descuentos, en el artículo 259 del Estatuto Tributario Nacional, el cual establece que en ningún caso el descuento tributario podrá ser superior al impuesto básico de renta, pero también establece un límite adicional ese mismo artículo, indica que la determinación del impuesto después de descuentos, en ningún caso podrá ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de Renta Presuntiva, esta se calcula tomando el patrimonio líquido del periodo inmediatamente anterior por la tarifa. (para 2019 la tarifa era del 1.5%, para 2020 baja a 0,5% y a partir de 2021 llegará a 0%).

### Convenios internacionales

De acuerdo con la Convención de Viena, los convenios son aquellos instrumentos de derecho internacional que permiten la cooperación pacífica entre las Naciones, advirtiendo que los principios del libre consentimiento y de la buena fe y la norma de “*pacta sunt servanda - Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.*”, están universalmente reconocidos. Afirmando que las controversias generadas deben resolverse a través de medios pacíficos de conformidad con los principios de Justicia y derecho internacional.

Los convenios internacionales de acuerdo a sus particularidades contenidas en cada uno, se pueden clasificar en:

**Convenios bilaterales:** Son acuerdos entre dos Naciones quienes renuncian parcialmente a su potestad, logrando mayores beneficios que permitan, la reducción de la carga impositiva que deben asumir los sujetos pasivos de cada país, como es el caso de los convenios de la CAN, ONU y la OCDE.

**Convenios multilaterales:** Son firmados por más de dos Estados, las negociaciones tienden a ser complejas por los diferentes intereses políticos, regionales y sectoriales de cada uno, no suelen ser muy utilizados en materia tributaria. Algunos de los organismos multilaterales son: BID - Banco

Interamericano de Desarrollo, OEA - La Organización de Estados Americanos o la OEI - Organización de Estados Iberoamericanos.

### Tratados de libre comercio – TLC

Los TLC son constituidos bajo la forma de un acuerdo comercial regional o bilateral, son firmados por dos o más países, con la firme intención de eliminar aranceles y otras barreras no arancelarias entre las partes, de esta manera se incentiva el intercambio de bienes y servicios financieros. Por regla general dichos acuerdos se rigen por las disposiciones establecidas por la Organización Mundial del Comercio – OMC o por mutuo acuerdo los países fijan otras reglas.

Este tipo de acuerdos están diseñados bajo los principios fundamentales de transparencia, Trato Nacional y Nación Más Favorecida, pilares universales del libre comercio. Los TLC plantean la ampliación de mercados para quienes los suscriben, mediante la eliminación de los derechos arancelarios, la eliminación de barreras no arancelarias, reducción del IVA en los productos comercializados, la liberación en materia comercial, la fijación de procedimientos aduaneros para con ello agilizar el despacho de mercancías y la unificación de normas sanitarias entre los Estados contratantes. (Comercio, Legiscomex - Tratados de Libre, 1995)

Según Juan Pablo Godoy, experto en derecho tributario, “sostiene que los asuntos tributarios no son propios del ámbito de los TLC, dado que estos se ocupan, en estricto sentido, de regular las condiciones de libre comercio de bienes y servicios entre los países. Sin embargo, juzga fundamental que los modelos de TLC que se utilizan en el mundo contengan la denominada cláusula de excepción de tributación, con una estructura estándar, que reivindica la autonomía de los Estados en cuanto a la política tributaria.” (LegisXperta Los TLC y sus alcances tributarios , 2012)

Se puede concluir que los TLC directamente no conceden aquellos beneficios para evitar la doble imposición, ya que su finalidad es la reducción de aranceles dando como resultado el incremento de las actividades comerciales, las cuales finalmente generan un mayor recaudo de impuestos, por lo cual se hace necesario que los países adquieran el compromiso de firmar Convenios para Evitar la Doble Imposición, que se complementen con los beneficios otorgados en

los TLC, facilitando la armonización de las estructuras y los sistemas tributarios de los Estados contratantes.

### Comunidad Andina de Naciones - CAN

La Comunidad Andina de Naciones fue suscrita el 26 de mayo de 1969, como un mecanismo de integración continental; durante sus 50 años de existencia ha logrado pactar la libre circulación de bienes, servicios y ciudadanos entre los Estados Miembros. Integrada por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. El régimen Andino permite a los países miembros el intercambio sin arancel del 100% de los bienes. Sin embargo, el proceso Andino no se limita a la eliminación de impuestos al comercio, sino que de forma idealista ha desarrollado regímenes comunes y dinámicos en materia aduanera. Ello indica que la CAN es aquel organismo que impacta positivamente en el desarrollo de los países miembros. (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo).

Dentro de las disposiciones de la Decisión 578 de 2004, se encuentra el reconocimiento del principio de territorialidad, en donde se determina que la Renta es gravada en el país donde se generó la actividad comercial, como regla general, dando así privilegio al estado de la fuente, según lo dispone su **artículo 3 Jurisdicción Tributaria:** *Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión. Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.* (Decisión 578, 2004)

### Convenios para evitar la Doble Imposición – CDI

Los convenios o acuerdos internacionales son un sistema de negociación que adquieren la forma de un contrato vinculante entre dos Estados soberanos, constituyéndose en aquella herramienta fundamental para la negociación de la potestad tributaria entre las Naciones, delimitando una renta determinada o un elemento patrimonial específico a cada Estado, lo cual les concede el derecho de gravar ciertas clases de rentas, constituyendo así acuerdos bilaterales.

Tener un conocimiento claro de la importancia que significa el identificar la causa y la necesidad de la implementación y negociación de diferentes mecanismos, ha llevado en gran medida a que la mayoría de las Naciones adopten diversas soluciones para evitar o atenuar aquellas rentas que generen la doble imposición, esto como resultado de la globalización de las economías mundiales. Su principal objetivo es definir normas que permitan evitar la doble imposición en los residentes fiscales de cada territorio; también son un importante medio para prevenir la evasión y el fraude fiscal, a través de la inclusión de Cláusulas que autorizan el intercambio de información, lo anterior busca fomentar la seguridad jurídica de los nuevos inversionistas extranjeros. Para llevar a cabo convenios de doble imposición las partes negocian, aceptan y acuerdan determinadas normas que permitan distribuir la potestad tributaria entre los residentes fiscales.

### **Tipos de convenios para evitar la doble imposición**

En el ámbito de la tributación internacional existen diferentes tipos de instrumentos jurídicos que permiten ser incorporados a la legislación interna de cada país. A este respecto cobran gran relevancia los CDI, los cuales tienen como finalidad la eliminación de la superposición de potestades tributarias de diferentes Naciones sobre la renta o utilidad gravable que obtienen los inversionistas extranjeros, dichas afectaciones fiscales dificultan el intercambio de bienes, servicios y la obtención de nuevos capitales. A razón de lo anterior las partes manifiestan por medio de convenios internacionales las voluntades de evitar la doble imposición, los cuales se pueden clasificar según el número de Estados contratantes y pueden ser bilaterales o multilaterales.

Son varios los organismos o comités de expertos que estudian y analizan la necesidad de diseñar principios y políticas armónicas para los modelos de convenios y así evitar la doble imposición. Entre los organismos más reconocidos están la ONU - Organización de las Naciones Unidas, la OCDE - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, la CAN Comunidad Andina de Naciones y la ALADI Asociación Latinoamericana de Integración.

### **Modelo de convenio - ONU**

Fue emitido por un grupo de expertos, designado por el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC), quien se encargó de diseñar una serie de informes con sugerencias para incrementar los derechos del país fuente. En el año de 1980 fue emitido aquel mecanismo

proteccionista, hoy conocido como Modelo ONU, que permite equilibrar las negociaciones entre los países por medio de la suscripción de convenios para la eliminación de la doble imposición, especialmente entre países desarrollados y países en desarrollo, dicho modelo adaptó los lineamientos y algunos parámetros generales del modelo OCDE. Dando así fundamento a aquellos aspectos relevantes en virtud de un convenio que permita hacer énfasis en la fiscalidad basada en la Fuente, buscando promover un flujo de inversión extranjera a los países en vías de desarrollo. (Herran Ocampo, La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios, 2000)

Colombia es miembro fundador de las Naciones Unidas, y desde su admisión el 5 de noviembre del año 1945, ha venido siendo participe de valiosos aportes en la redacción y firma de la carta de la ONU, hasta en el envío de tropas a diferentes partes del mundo. (Naciones Unidas)

### **Modelo de convenio - OCDE**

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (**OCDE**), desde su creación en 1961, se ha fundamentado primordialmente en el principio de la residencia, en contraprestación al de la tributación en el país de la fuente de la Renta. Actualmente lo agrupan 37 países miembros que cooperan a nivel internacional, desde América del Norte y del Sur a Europa y Asia – Pacífico. El Modelo OCDE, es aquel organismo cuya finalidad es promover un marco legal, en el que los países miembros puedan compartir y comparar sus experiencias en cuanto a la aplicación e interpretación de los convenios fiscales. Con el fin de identificar soluciones comunes dentro de un patrón de comportamiento orientado por los principios del libre mercado. (Acosta Sarmiento , 2018)

El modelo OCDE define su ámbito de aplicación desde una serie de capítulos que establecen en que medidas cada uno de los países contratantes pueden gravar la Renta y el Patrimonio. (Liévano, López, & Piñeros, 2015).

Por su parte Colombia finalizó los procedimientos internos de ratificación de la convención OCDE y depositó su instrumento de adhesión en el año 2013, los países miembros de la OCDE, invitaron a Colombia a afiliarse a la organización en mayo del año 2018, luego de un proceso de adhesión de 5 años durante los cuales Colombia se sometió a revisiones en profundidad por parte

de 23 comités de la OCDE, convirtiéndose así en el país número 37 en ser parte de la organización en sus 60 años de historia. (OCDE, 2020)

### Estructura modelo de convenio - OCDE

<b>1. AMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO</b>	Art.18 Pensiones
Art. 1 Personas comprendidas	Art.19 Funciones públicas
Art. 2 Impuestos comprendidos	Art.20 Estudiantes
<b>2. DEFINICIONES</b>	Art.21 Otras rentas
Art. 3 Definiciones generales	<b>4. IMPOSICION DEL PATRIMONIO</b>
Art. 4 Residente	Art.22 Patrimonio
Art. 5 Establecimiento permanente	<b>5. METODOS PARA ELIMINIAR LA DOBLE IMPOSICION</b>
<b>3. IMPOSICION DE LAS RENTAS</b>	Art.23 A) Método de exención
Art. 6 Rentas inmobiliarias	Art.23 B) Método de imputación o de crédito
Art. 7 Beneficios empresariales	<b>6. DISPOSICIONES ESPECIALES</b>
Art. 8 Navegación marítima, por aguas interiores y aérea	Art.24 No discriminación
Art. 9 Empresas asociadas	Art.25 Procedimiento amistoso
Art.10 Dividendos	Art.26 Intercambio de información
Art.11 Intereses	Art.27 Asistencia en la recaudación de impuestos
Art.12 Regalías	Art.28 Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares
Art.13 Ganancias de capital	Art.29 Extensión territorial
Art.14 [Suprimido]	<b>7. DISPOSICIONES FINALES</b>
Art.15 Renta del trabajo dependiente	Art.30 Entrada en vigor
Art.16 Remuneraciones en calidad de consejero	Art.31 Denuncia
Art.17 Artistas y deportistas	

(OCDE, 2010)

### Interpretación

Distintos son los conflictos que se han desprendido en razón a la interpretación de los CDI, es por ello que Colombia incluyó bajo la Ley 32 de 1985, los aspectos generales de interpretación

contenidos en los siguientes artículos de la Convención de Viena, los cuales permiten un mejor enfoque de interpretación en los convenios firmados por Colombia.



### Naturaleza jurídica

Como bien se ha mencionado anteriormente, los convenios son aquellos instrumentos jurídicos, que necesitan ser aprobados mediante Ley Nacional, en donde están involucradas diferentes autoridades jurídicas. La Corte Constitucional en la Sentencia C-087 de 1993 definió los trámites que deben seguir los entes encargados en Colombia para la respectiva aprobación del convenio o tratado internacional.

Dice así la jurisprudencia: *Es requisito indispensable para la validez de todo tratado o convenio internacional que el Congreso de la República le dé su aprobación, órgano que la efectúa por medio de ley, que es sancionada por el Presidente de la República. Una vez cumplido este acto, para que dicho tratado o convenio entre en vigor se requiere que el Ejecutivo exprese su consentimiento mediante la ratificación. Sentencia C-087 de 1993.*

### Principios

Los CDI están reglamentados bajo los principios del derecho internacional tributario o conforme a lo dispuesto en la convención de Viena, *Teniendo presentes los principios de derecho internacional incorporados en la Carta de las Naciones Unidas, tales como los principios de la igualdad de derechos y de la libre determinación de los pueblos, de la igualdad soberana y la independencia de todos los Estados, de la no injerencia en los asuntos internos de los Estados, de*

la prohibición de la amenaza o el uso de la fuerza y del respeto universal a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos y la efectividad de tales derechos y libertades., lo anterior proporciona condiciones de respeto en relación con la soberanía de los Estados contratantes, de igual manera teniendo presente el principio *PACTA SUN SERVANDIA*: *Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.*

Para el desarrollo del caso es importante tener claridad, en términos generales, de las reglas de reparto de la potestad tributaria que aplica en los convenios modelo OCDE, ONU y la CAN, a continuación, se realiza un comparativo sobre el tratamiento de algunos tipos de Renta y la respectiva definición de quien tendría la potestad tributaria de gravarlos.

**Estado de la Fuente:** Un País solo debe cobrar impuesto de la Renta y Patrimonio sobre los ingresos originados en su territorio.

**Estado de Residencia:** El país donde el contribuyente tiene fijada la residencia grava toda su renta, independientemente de la fuente.

Tipos de Rentas	Modelo CAN		Modelo OCDE		Modelo ONU	
	Artículos	Tipo de Imposición	Artículos	Tipo de Imposición	Artículos	Tipo de Imposición
<b>Rentas Inmobiliarias</b>	4 y 5	Fuente	6	Fuente y Residencia	6	Fuente y Residencia
<b>Beneficios empresariales</b>	6	Fuente	7	Residencia	7	Residencia
<b>Ganancias de Capital</b>	12	Fuente	13	Fuente y Residencia	13	Fuente
<b>Dividendos</b>	11	Fuente	10	Fuente y Residencia	10	Fuente y Residencia
<b>Intereses</b>	10	Fuente	11	Fuente y Residencia	11	Fuente y Residencia
<b>Regalías</b>	9	Fuente	12	Residencia	12	Fuente y Residencia

**Caso sobre aplicación del convenio modelo OCDE, en el tipo de rentas de Regalías. Para el desarrollo del ejemplo tendremos en cuenta la siguiente información suministrada:**

- El contribuyente Inversiones Segura S.A.S., tiene su residencia en Colombia y posee una sucursal en México.
- El convenio de referencia para el desarrollo del caso será el convenio suscrito entre Colombia y México, incorporado en el sistema tributario por medio de la Ley 1568 de 2012, y solo se tendrán en cuenta los beneficios tributarios mencionados en el convenio firmado entre los dos Estados.
- La Sociedad Inversiones Segura S.A.S. ha recibido de su sucursal el valor de \$30.000.000 pesos colombianos, por concepto de Regalías.

Valor base de retención en la fuente	\$ 30.000.000	
Tarifa a aplicar	10%	Sin CDI entendemos que la retención podría ascender al 25%
Total retención en la fuente	\$ 3.000.000	
<b>Total giro a realizar desde México, a favor de Inversiones Segura S.A.S.</b>	<b>\$ 27.000.000</b>	

**3. Efecto tributario en Colombia de la factura proyectada y el pago realizado (bajo el entendido que no se han acogido a Régimen Simple):**

Total giro recibido desde México, a favor de Empresa Colombiana	\$27.000.000	
Impuesto sobre la Renta de la operación	\$ 9.600.000	(ingreso menos costos y gastos asociados a la operación -que no se ha incluido en el ejercicio, para proyectar el escenario más ácido-, multiplicado por 32%, tarifa renta 2020 persona jurídica)
Retención en la fuente que le practicaron en el exterior	\$3.000.000	(el CDI establece como mecanismo para eliminar la doble imposición la imputación del descuento tributario por impuestos pagados en México)
Descuento por impuesto pagado en el exterior (Art. 254 E.T.)	\$ 3.000.000	LIMITE 1: (se debe establecer el límite del descuento para efectos de confirmar el descuento a aplicar: 254 E.T.; solo se puede tomar el impuesto que habría generado en Colombia esa renta - para efectos de esta limitación, las renta del exterior deben depurarse imputando ingresos, costos y gastos)
	\$9.600.000	LIMITE 2: (descuento a aplicar, sin exceder impuesto básico de renta art. 259 de E.T.; aplica a TODOS los descuentos, como es el caso de 50% de ICA o IVA en adquisición de AF reales productivos)
<b>Descuento imputable</b>	<b>\$ 3.000.000</b>	Total del descuento
<b>Impuesto neto a pagar en Colombia</b>	<b>\$6.600.000</b>	<b>El Impuesto sobre la Renta se paga distribuido entre ambas jurisdicciones, una parte en México vía retención en la fuente y el valor restante se paga en Colombia. En aplicación del convenio no debería generarse doble imposición, porque a pesar de que en el CDI deciden compartir la potestad tributaria (ambas jurisdicciones pueden gravar), el país de la fuente tiene un límite y el país de la residencia debe generar el mecanismo interno para eliminar la doble imposición, para el caso colombiano se da con la aplicación del art. 254 E.T.</b>

Se puede observar que el impuesto pagado por la sociedad Inversiones Segura S.A.S. en Colombia es de \$6.600.000 a una tarifa del 32% y en México pagó el valor de \$3.000.000 a una Tarifa del 10% vía retención en la fuente. La tarifa pagada en México se da por la aplicación del Convenio para evitar la Doble Imposición vigente entre ambos países, el cual estableció en su artículo 12 numeral 2 que “ *estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.*”

## Convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia

El Gobierno Colombiano consciente de la necesidad de lograr nuevas alianzas con otros Estados debido al proceso de globalización y apertura económica, ha venido trabajando en la búsqueda constante de mecanismos que permitan la internacionalización del comercio nacional y el incremento de la inversión extranjera.

Por ello es importante resaltar que la suscripción de nuevos convenios para evitar la doble imposición permite evitar los efectos nocivos de la practica fiscal interna de cada país; es allí donde cobra cada vez más importancia la firma de nuevos convenios, ya que exige, que tanto productores como entes públicos desarrollen medidas de internacionalización y mejoramiento de sus procesos, generando resultados positivos sobre el campo comercial, prestación de servicios y comercio exterior, los cuales siendo afectados por la doble imposición, impacta distintas variables en la economía interna de los países involucrados, como lo son la inversión extranjera, la exportación de servicios y el comercio exterior. En este contexto, los convenios bilaterales son aquel mecanismo que permite dar ciertas garantías a los inversionistas extranjeros, mejorando las condiciones de inversión y disminuyendo las disputas comerciales que se generen entre las Naciones.

Actualmente Colombia cuenta con 10 convenios vigentes para evitar la doble imposición, los cuales están diseñados bajo el modelo OCDE, a continuación serán relacionados:

Estado	Convenio	Fecha de Adopción	Fecha Entrada en Vigor	Normatividad Colombiana
<b>España</b>	Convenio entre la República de Colombia y el reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la	31/07/2006	23/10/2008	LEY 1082 DE 2006 SENTENCIA C-383/2008 DECRETO 4299 DE 2008

Estado	Convenio	Fecha de Adopción	Fecha Entrada en Vigor	Normatividad Colombiana
	renta y sobre el patrimonio y su protocolo - se suscribió el 31 de marzo del año 2005			
<b>Chile</b>	Convenio entre la República de Colombia y la República de Chile para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio y su protocolo - se suscribió el 19 abril del año 2007	23/12/2008	22/12/2009	LEY 1261 DE 2008 SENTENCIA C-577/2009 DECRETO 586 DE 2010
<b>Suiza</b>	Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio y su protocolo - se suscribió el 26 de octubre del año 2007	31/07/2009	1/01/2012	LEY 1344 DE 2009 SENTENCIA C-460/2010 DECRETO 0469 DE 2012
<b>Canadá</b>	Convenio entre Canadá y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para	29/06/2011	12/06/2012	LEY 1459 DEL AÑO 2011 SENTENCIAC-295/2012

Estado	Convenio	Fecha de Adopción	Fecha Entrada en Vigor	Normatividad Colombiana
	prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio - se suscribió el 21 de noviembre del año 2008			DECRETO 2037 DE 2012
<b>México</b>	Convenio entre la República de Colombia y los estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y el patrimonio y su protocolo - se suscribió el 13 de agosto del año 2009	2/08/2012	11/07/2013	LEY 1568 DE 2012 SENTENCIA C-221/2013 DECRETO 1668 DE 2013
<b>Rep. De Corea</b>	Convenio entre la República de Corea y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto sobre la renta - se suscribió el 27 de julio del año 2010	16/07/2013	3/07/2014	LEY 1667 DE 2013 SENTENCIA C-260/2014

Estado	Convenio	Fecha de Adopción	Fecha Entrada en Vigor	Normatividad Colombiana
<b>India</b>	Acuerdo entre el gobierno de la República de Colombia y la República de la India para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta - se suscribió el 13 de mayo del año 2011	16/07/2013	7/07/2014	LEY 1668 DE 2013 SENTENCIA C-238/2014
<b>Portugal</b>	Convenio entre la República Portuguesa y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y su protocolo - se suscribió el 30 de agosto del año 2010	17/12/2013	30/01/2015	LEY 1692 DE 2013 SENTENCIA C-667/2014 DECRETO 331 DE 2016
<b>Rep. Checa</b>	Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación	17/12/2013	6/05/2015	LEY 1690 DE 2013 SENTENCIA C-049 DECRETO 334 DE 2016

Estado	Convenio	Fecha de Adopción	Fecha Entrada en Vigor	Normatividad Colombiana
	al impuesto sobre la renta - se suscribió el 22 de marzo del año 2012			
<b>Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte</b>	Convenio entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del norte para evitar la doble tributación en relación con impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital y para prevenir la evasión y la elusión tributaria - se suscribió el 2 de noviembre del año 2016	4/10/2018	1/01/2020	LEY 1939 DE 2018 SENTENCIA C-491 DE 2019

(Ministerio de Relaciones Exteriores, 2019)(Actualicese, 2019)

A continuación, se relacionan los convenios que se encuentran en trámite para su entrada en vigor:

Estado	Convenio	Fecha de Adopción
<b>Japón</b>	convenio entre la República de Colombia y Japón para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributarias	19/12/2018

Estado	Convenio	Fecha de Adopción
<b>Francia</b>	convenio entre el gobierno de la República de Colombia y el gobierno de la República francesa para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y la elusión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo	25/06/2015
<b>Emiratos Árabes</b>	convenio entre el gobierno de la República de Colombia y el gobierno de los emiratos Árabes unidos para la eliminación del doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributarias	12/11/2017
<b>Italia</b>	convenio entre el gobierno de la República de Colombia y el gobierno de la República italiana para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributarias	26/01/2018

### Procedimiento de mutuo acuerdo - MAP

La solicitud referida en el **artículo 869-3** del Estatuto Tributario Nacional, permite que los contribuyentes puedan acceder a la asistencia del Procedimiento de Mutuo Acuerdo (MAP), el cual será regulado por disposición de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante resolución, en donde se definirá el contenido y los detalles del procedimiento, que deberán cumplir los contribuyentes para el acceso a dicho mecanismo. La norma también establece la autoridad competente para el desarrollo del procedimiento de Mutuo Acuerdo, quien será el Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN o quien este designe.

El MAP, tiene como finalidad ser aquel mecanismo internacional de solución de conflictos entre las administraciones tributarias, se encuentra regulado en los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia. El contenido y procedimiento para acceder al mecanismo se

encuentra establecido en la **Resolución No. 85 del 21 de agosto de 2020**, en donde se fijaron los lineamientos que deberán cumplir los contribuyentes que obtén por la solicitud para la asistencia por parte de la Autoridad Competente de Colombia (ACC).

El Alcance de la ACC consiste en asistir la resolución de las diferencias que se puedan presentar frente a la interpretación o aplicación de los convenios, lo que se refiere a situaciones en las que los contribuyentes puedan estar sujetos a tributación que no esté conforme con las disposiciones del convenio de doble tributación vigente. El termino para acceder a la solicitud (MAP), se encuentra establecido en el **Resolución No. 85 del 21 de agosto de 2020**, en su artículo 10, *“el cual será de 3 años, siempre que una acción u omisión de la autoridad de un Estado Contratante resulte en tributación no conforme con las disposiciones del convenio aplicable”*.

## Conclusiones

Después realizar un breve recorrido por los mecanismos que actualmente posee Colombia para evitar la Doble Tributación Internacional, se puede concluir que:

- El Estado Colombiano en los últimos años ha adoptado una serie de normas y convenios, que no solo le otorgan beneficios fiscales a la economía y a los contribuyentes, sino que lo hacen merecedor de una experiencia significativa en la técnica desarrollada en la implementación de los convenios.
- Incluir dentro de las normas fiscales internas de Colombia beneficios que permitan eliminar o reducir considerablemente la doble imposición, mejora la economía y el desarrollo interno del país, captando la atención de nuevos inversionistas extranjeros.
- Se puede concluir que el no diseñar normas que otorguen beneficios tributarios o la no aplicación de convenios, tiende a incrementar el fraude, la elusión y evasión fiscal, dificultando la labor de la Administración Tributaria.

- En cuanto a los mecanismos de resolución de conflictos, Colombia ha diseñado aquel sustento normativo que reglamenta el procedimiento de mutuo acuerdo establecido en el artículo 869 – 3 del ET, en virtud de los convenios para evitar la doble imposición.

## Referencias bibliográficas

- Acosta Sarmiento . (2018). Análisis de la Evolución de lo Convenios para Evitar la Doble Imposición Celebrados por Colombia , Durante el Periodo Comprendido Entre los Años 2005 y 2018. Bogotá, Colombia.
- Actualicese.* (03 de Diciembre de 2019). Obtenido de <https://actualicese.com/convenios-para-evitar-la-doble-tributacion-aplicables-al-ano-gravable-2019/>
- Aguas Dorado , J., & Rivera Orozco, M. d. (2014). La Alianza del Pacifico Suscrita por Colombia como Mecanismo para Evitar la Doble Imposición Tributaria . Cartagena.
- Arias Rico, M. (2017). *Modelos de Tributación Internacional: Los Diferentes Caminos Hacia la Eficiencia y la Equidad en Colombia.* Obtenido de [https://www.up.edu.pe/UP\\_Landing/alacde2017/shortpapers/10-Modelos-Tributacion-Internacional.pdf](https://www.up.edu.pe/UP_Landing/alacde2017/shortpapers/10-Modelos-Tributacion-Internacional.pdf)
- Beltran, D. C. (2016). Los Esfuerzos y Avances Realizados por la Regulación Colombiana Frente a la Doble Tributación Internacional. Bogotá, Colombia.
- Brian J. , A. (s.f.). Introducción a los Tratados Tributarios.
- Cabrera Cabrera, O. (2019). Análisis de las Principales Reservas en Materia Tributaria Formuladas por Colombia en el Acuerdo de Adhesión a la OCDE. Bogotá.
- Castañeda Orozco, C., Chiquito Becerra, L., & Gil Ruiz, L. (2018). Efectos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Tributaria Internacional C.D.I. en Colombia Análisis del año 2014 al 2017. Pereira.
- Comercio, Legiscomex - Tratados de Libre. (1995). *Legiscomex.* Obtenido de <https://www.legiscomex.com/Documentos/colombia-acuerdos-tratados-libre-comercio-tlc>

Desición578. (Mayo de 2004). Obtenido de

[https://www.dian.gov.co/normatividad/convenios/Convenios\\_Tributarios\\_Internacionales/Comunidad-Andina-de-Naciones-2004.pdf](https://www.dian.gov.co/normatividad/convenios/Convenios_Tributarios_Internacionales/Comunidad-Andina-de-Naciones-2004.pdf)

Dian, D. d. (2010). *Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal*. Bogotá.

Díaz Cardona , G., & Osorio Echeverri, L. (2016). *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*. Medellín.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (13 de Agosto de 2019). Resolución No. 53 . Bogotá.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (27 de Agosto de 2020). *Resolución No. 85* . Bogotá.

Duque Romero, L. (2009). *Métodos para eliminar la Doble Imposición Internacional en Colombia*. *Revista de Derecho Fscial - Universidad Externado*,  
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/download/2749/2394/>.  
Obtenido de Universidad Externado de Colombia:  
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/download/2749/2394/>

Estatuto Tributario Nacional. (2019). *Articulos 233, 254, 259, 259 - 2*. Bogotá.

FitzGerald, R. d.-V. (17 de Febrero de 2002). COOPERACION TRIBUTARIA INTERNACIONAL Y MOVILIDAD DEL CAPITAL. *Revista de la Cepal 77, 2*.

Gadea, D., & Segalerba, P. (s.f.). ANALISIS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN LATINOAMÉRICA COMO CONSECUENCIA DE LA GLOBALIZACIÓN COMERCIAL.

General, Comunidad Andina Secretaria. (2017). *Dimensión Económico Social de la Comunidad Andina*.  
<http://www.comunidadandina.org/StaticFiles/2018124105044REVISTAinteractiva.pdf>.

- Ghiotto, L., & Laterra, P. (2020). 25 Años de Tratados de Libre Comercio e Inversión en América Latina - Análisis y Perspectivas Críticas. Buenos Aires.
- Granados Trujillo, A. (2017). Los Convenios para Evitar la Doble Imposición en Colombia: Aspectos Generales Sobre la Tributación de los Beneficios Empresariales. Bogotá.
- Herran Ocampo, C. (2000). La Doble Tributación Internacional, Principios y Realidades de los Convenios. Bogotá.
- Herran Ocampo, C. (2000). La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
- Herrera Tapias, B., Rodríguez Rivera, L., & Arrieta Solano, W. (2010). Colombia Frente a los Convenios de la Doble Tributación Internacional. Medellín.
- LegisXperta Los TLC y sus alcances tributarios* . (27 de Noviembre de 2012). Obtenido de [https://xperta.legis.co/visor/temp\\_rimpuestos\\_372fd57b-e472-4b89-aaf4-8d7dce0215a7](https://xperta.legis.co/visor/temp_rimpuestos_372fd57b-e472-4b89-aaf4-8d7dce0215a7)
- Liévano, López, & Piñeros. (2015). La Importancia del Intercambio de Información en los Convenios de Doble Tributación. Bogotá.
- Martínez Cetina, L. (2016). Beneficios en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Orientados a los Incentivos Fiscales y Tributarios en Colombia. Villavicencio.
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo*. (s.f.). Obtenido de <http://www.tlc.gov.co/acuerdos/vigente/comunidad-andina>
- Ministerio de Relaciones Exteriores*. (2019). Obtenido de Ministerio de Relaciones Exteriores: <http://apw.cancilleria.gov.co/tratados/SitePages/BuscadorTratados.aspx?TemaId=41&Tipo=B>
- Naciones Unidas. (s.f.). *Naciones Unidas*. Obtenido de <https://nacionesunidas.org.co/somos-onu/historia-en-colombia/#:~:text=Colombia%20es%20miembro%20fundador%20de,importantes%20pa-peles%20dentro%20del%20Sistema>.
- OCDE. (28 de 04 de 2020). Obtenido de <https://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-global-da-la-bienvenida-a-colombia-como-su-37o-miembro.htm>

- OCDE, C. d. (Julio de 2010). Obtenido de <https://www.globbal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>
- Pedernera, J. (2014). *Análisis de la Doble Tributación Internacional: Aspectos - Relevantes*. Mendoza, Argentina.
- Prieto Suárez, M., & González Real, W. (2016). *Estudio de los Beneficios Tributarios en el Convenio de Doble Imposición entre Colombia y España*. Bogotá.
- Ramos Bravo, S. (2007). *Medios Alternativos para Incentivar la Inversión: Ley 1082 de 2006 Tratado de Doble imposición Colombia - España*. Bogotá.
- República, B. d. (2007). *Banco de la República*. Obtenido de [https://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/archivos/jdu\\_oct\\_2007\\_1.pdf](https://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/archivos/jdu_oct_2007_1.pdf)
- Romero Tarazona, J. (2017). *Métodos Para Evitar la Doble Imposición en Colombia*. Bogotá.
- Salguero Cubides, J. (s.f.). *Globalización, Economía y Regiones de Colombia*. Obtenido de <https://www.sogeocol.edu.co/documentos/GLOBALIZACION.pdf>
- Trepelkov, A., Tonino, H., & Halka, D. (2015). *Manual de las Naciones Unidas en Temas Especificos Sobre la Administración de Convenios de Doble Tributación para Países en Desarrollo*. Nueva York.
- Troya Jaramillo, J. (2004). Los Medios Alternativos de Solución de Conflictos y el Derecho Tributario Internacional. *Foro Revista de Derecho No. 3 UASB - ECUADOR*, 18.