



Colombia frente a los convenios de la doble tributación internacional

Beliña Herrera Tapias

Abogada de la Universidad Libre de Colombia. Docente e investigadora del grupo de Derecho Privado de la Corporación Universitaria de La Costa. Correo electrónico: bherrera3@cuc.edu.co

Luz Rodríguez Rivera

Contadora Pública y estudiante de Derecho. Integrante del semillero de investigación de Derecho privado de la Corporación Universitaria de la Costa.

William Arrieta Solano

Contador Público y estudiante de Derecho. Integrante del semillero de investigación de Derecho privado de la Corporación Universitaria de la Costa.

Resumen

Los fenómenos de la globalización y la internacionalización del comercio han establecido indirectamente en los Estados la labor de celebrar convenios y legislar en lo concerniente al diseño de nuevas formas de integración e inversión extranjera que permitan a los ciudadanos nacionales y extranjeros tener una seguridad jurídica sobre las ventajas y desventajas legales, económicas y especialmente sobre los beneficios tributarios que se otorgan al realizar una inversión, puesto que para desarrollar una buena operación de inversión es necesario conocer las alternativas que le permitan minimizar la carga tributaria, o al menos, diferir en el tiempo el pago del impuesto.

Este artículo es producto de la investigación denominada “El impuesto de renta y patrimonio a la luz de los tratados para evitar la doble tributación internacional”, desarrollada en el marco de la línea de investigación de asuntos mercantiles, en el grupo de Derecho Privado de la Corporación Universitaria de la Costa, y en él se analiza la normatividad colombiana frente a aquellas políticas y convenios internacionales relacionados con la doble tributación internacional y el flujo de inversiones.

Palabras Clave: Impuestos; inversión; convenios; tributación; economía; impuesto de renta y patrimonio.

Colombia frente a los convenios de la doble tributación internacional*

Introducción

Desde 1990, el gobernante colombiano de turno ha venido implementando una serie de estrategias de promoción de la inversión extranjera que contempla una serie de modificaciones normativas, incluida la Constitución misma, y la realización de diversos acuerdos que tienen por objeto su promoción y su protección. Al ser el presidente y su gabinete conocedores de la economía del país y la política que ha de tomarse al respecto, imparten normas para que haya una participación de la inversión extranjera, que hasta la fecha ha sido mínima por las pocas garantías que se le brinda; inversión que podría desplegar nuevos mercados nacionales, generar competencia en los mercados existentes y desarrollar nuevos empleos.

Por lo tanto la consecuencia de estas acciones es un aumento significativo de los capitales foráneos en el país, pues bien como política macroeconómica de fortalecimiento interno y de consecución del desarrollo sostenible a corto y mediano plazo la atracción de la inversión extranjera se ha convertido en una prioridad para los gobiernos, entre ellos el colombiano.

Se abordará este tema desde el punto de vista tributario dentro de este trabajo, tratando especialmente el fenómeno de la Doble Tributación Internacional y los mecanismos que se requieren para evitarlo, por ser de importancia para los inversionistas Extranjeros dado que, directa o indirectamente, el efecto impositivo termina por definir el costo y posibilidad de cualquier proyecto de inversión.

El fenómeno de la doble tributación es universal y se agudiza en la medida en que las economías se integran, en el marco de la denominada “globalización”, a través del cual las naciones integran sus actividades y recursos, en procura del mutuo desarrollo social. Lo que ha conllevado a que los Estados se vean obligados a prestar especial atención a la doble tributación, e incluyan en sus políticas de desarrollo programas de evaluación y adopción de instrumentos tributarios, que sean procedentes como incentivos para atraer nuevas inversiones; pues bien, el fenómeno de la doble tributación no sólo afecta al contribuyente (Inversionistas extranjeros y/o empresarios Nacionales) que además afecta a los mismos Estados, por factores que se enumeraran más adelante y que apuntan al detrimento del ingreso fiscal del Estado.

En la actualidad Colombia no cuenta con disposiciones de carácter general que eliminen la doble tributación internacional, pero sí se cuenta con un Estatuto Tributario que contiene reglas de tributación internacional para evitar la doble tributación y que permita disminuir la carga impositiva tanto para las personas naturales como para las jurídicas. Razón por la cual este trabajo de investigación se enfocará en Los Tratados de Doble

* Este artículo es producto de la investigación denominada “El impuesto de renta y patrimonio a la luz de los tratados para evitar la doble tributación internacional” Desarrollada en el marco de la línea de investigación de asuntos mercantiles, en el grupo de Derecho Privado de la Corporación Universitaria de la Costa “CUC”.

Tributación, desde el punto de vista colombiano, de acuerdo a los lineamientos de la Constitución Nacional y lo reglamentado en el Estatuto Tributario Colombiano bajo el modelo de la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico* (OCDE).

1. Estructura jurídica de los convenios internacionales para doble tributación

La intención de este capítulo es proporcionar un concepto general de la Estructura jurídica del poder tributario desde la perspectiva internacional y bajo los principios en la que se enmarca este fenómeno en Colombia. Es importante recordar que todo Estado es soberano dentro de su jurisdicción para la imposición de normas tributarias, al tiempo, ningún Estado puede realizar labor alguna relacionada con los aspectos tributarios en otro Estado, sin el consentimiento del mismo. En ese sentido, ningún funcionario puede, en país ajeno, ejercer labores de vigilancia fiscal, solicitar o recopilar pruebas, etc., sin el consentimiento del Estado anfitrión.¹

1.1 De los regímenes tributarios

Los regímenes tributarios varían de un país a otro, pero todos buscan estar acordes con las necesidades económicas sociales y políticas. Desde esta perspectiva, los Gobiernos:

- Identifican al contribuyente, (Sujeto Pasivo)
- Fijan el alcance del tributo, (Hechos)
- Establecen la tasa aplicable y, (Tarifa)
- Determina la base gravable.

Un Estado sólo puede gravar a un sujeto (contribuyente) cuando éste mantiene algún vínculo o conexión con el país, desde sus leyes internas. Sin el lleno de este requisito, no puede ejercerse derecho de cobro alguno en materia tributaria.

Debe concurrir alguna conexión entre la jurisdicción fiscal y una persona gravable, así como un hecho generador para que surja una obligación fiscal. No puede existir un impuesto si no hay un sujeto que deba pagar dicho impuesto y tampoco cuando, existiendo el sujeto, no hay un ingreso gravable.

Por lo general, las leyes tributarias imponen un impuesto a los sujetos o personas fiscales bajo las disposiciones que dan origen a la obligación sustancial. Aun así, no se imponen a todas las personas, sino sólo a aquellas que tienen objetos o ingreso gravables durante el período fiscal vigente. Algunos países cobran el impuesto sobre los objetos fiscales o el ingreso gravable de las personas, casos en los cuales la ley interna tiene una disposición adicional que obliga a un sujeto fiscal al pago del impuesto.²

Existen dos clases de sujetos fiscales: los residentes y los no residentes. Los primeros se gravan sobre los ingresos mundiales (obligación ilimitada o total y los segundos, solamente se gravan sobre sus ingresos y ganancias dentro del país (obligación limitada).

¹ Rohatgi, Roy (2008). *Principios básicos de Tributación Internacional*. Editorial Legis. Bogotá, Colombia, págs. 25-47

² Urns, Leo y Krever, Richard (2000). *Individual Income Tax. (Tax Law Design and drafting)* Kluwer Law International: Deventer. Australia, pág. 309

Generalmente los países gravan al residente y a los no residentes a partir del monto de sus ingresos obtenidos dentro de la jurisdicción. Pero esta medida se extiende, en los residentes, a los ingresos obtenidos en otras jurisdicciones, con fundamento en la residencia.

Algunos países siguen el régimen tributario territorial, es decir, que no gravan los ingresos de fuente extranjera de los residentes, casos en los cuales, la residencia fiscal se convierte en algo muy irrelevante, excepto cuando el tema es abordado en un Tratado Internacional.

El residente se define bajo las normas fiscales internas del Estado. Una persona que no es residente fiscal bajo la ley interna es un no residente. Un no residente normalmente paga impuestos sobre los ingresos derivados solamente en ese país. Su obligación fiscal está limitada al impuesto sobre el ingreso que se causa, deriva o surge de fuentes internas.

Los no residentes también pueden ser tratados de manera diferente a los residentes en otros aspectos, así:

- Pueden gravarse sobre una base diferente a la de los residentes (tasa más alta o más baja, ningún descuento personal, impuesto final fijo o plano, base presunta de utilidad, etc.).
- Pueden estar obligados a pagar impuestos adicionales comparados con los residentes en las mismas circunstancias: impuestos sobre las utilidades de sucursales.
- Pueden estar exentos de impuestos que pagarían los residentes: ningún impuesto sobre ciertos intereses o inversiones de portafolio.
- Pueden estar sujetos a retenciones de impuestos y reglas de cumplimiento más rigurosas debido a las dificultades prácticas en hacer cumplir las leyes fiscales.
- Debido a que los tratados de impuestos solamente aplican a los residentes de un Estado Contratante, no pueden solicitar los beneficios del tratado.³

1.2 Naturaleza jurídica de los modelos de convenio OCDE

En estos acuerdos internacionales se pueden acordar mecanismos de compensación tributaria para evitar o contrarrestar el doble gravamen, como las de la reciprocidad, la deducción, la exención y el crédito de impuestos. Igualmente pueden establecerse exoneraciones totales o parciales de impuestos directos o indirectos, aun con base en la simple cooperación internacional. Al respecto UCKMAR concluye “En el Modelo de los impuestos directos se adoptó el criterio de la fuente para los impuestos reales y el de la residencia para los impuestos personales, mientras que para la eliminación de la doble

³ Rohatgi, Roy. Op. cit., págs. 348-349.

imposición se eligió el método de la deducción”⁴ Los Tratados o acuerdos bilaterales, al igual que los acuerdos multilaterales, constituyen la solución más adecuada para la solución de la Doble Tributación Internacional. No obstante, en la práctica, resulta bastante difícil, aunque no imposible obtener acuerdos multilaterales sobre esta materia, debido a las dificultades de orden económico, político y jurídico.

El papel primordial de los acuerdos internacionales sobre impuestos, es buscar y adoptar criterios uniformes de gravabilidad que evite la interferencia de diversas facultades impositivas y por ende la Doble Imposición Económica Internacional. Debido a que en ocasiones los Estados no adoptan un criterio uniforme con respecto a la gravabilidad, como por ejemplo el carácter de gravar las rentas en el país donde se originen, es decir que la inversión sólo se tribute en el Estado donde se hace la inversión, independientemente del domicilio o residencia del sujeto beneficiado, propietario o poseedor⁵. Esta norma general tiene algunas excepciones donde prima ya el estatuto personal, residencia o domicilio del sujeto, como sucede con los beneficios de las empresas de transporte internacional y con los dividendos. En estos casos, la renta se considera originada en el país del domicilio del sujeto.

1.3 Métodos para atenuar o evitar la doble tributación

Existe diversidad de Métodos y los más usados de acuerdo a la ponencia de primer debate del Senado acerca del Convenio entre Colombia y Chile aprobado a través de la Ley 1231 de diciembre 23 de 2008 que además fue objeto de control constitucional, son: el método de la imputación y el Método de Exención.

Método de la imputación: de acuerdo con este, el Estado de residencia, somete a gravamen todas las rentas de la persona, incluidas las que obtienen en el extranjero, pero tiene en cuenta los impuestos que el residente ha pagado en el país donde ha invertido, permitiéndole que se los deduzca, reste o descuento del impuesto a pagar en su país. Este método sólo elimina parcialmente la doble imposición, porque normalmente la deducción o descuento del impuesto pagado en el extranjero se permite sólo hasta el límite del impuesto que le habría correspondido pagar de haberse realizado la inversión en el Estado de residencia.

Método de Exención: según el cual el Estado de residencia renuncia a su potestad tributaria frente a las rentas procedentes del Estado de la fuente; es decir, permite a sus residentes excluir de la base las rentas obtenidas en el extranjero. Con este sistema, la inversión realizada tributa sólo en el Estado donde se hace la inversión, por lo que resulta más ventajoso para el contribuyente. Es así como en materia del impuesto sobre las ventas, el método utilizado es el de la exención para los artículos que se exporten, que se supone pueden ser afectados en el país consumidor con gravámenes semejantes.

De manera paralela la doctrina manifiesta; que el Estado puede evitar o disminuir el fenómeno de la doble tributación internacional, de acuerdo a los siguientes métodos “(i)

⁴ Uckmar, Víctor (2003). *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Editorial Temis. Bogotá, Colombia. Págs. 95 y 96

⁵ Evans Marquez Ronald (1999). *Régimen Jurídico de La doble tributación Internacional*. Editorial MC Graw Hill. Caracas, Venezuela, págs. 47- 55

de forma unilateral, medidas tomadas por un Estado sin convenio de doble imposición, en virtud del criterio de la residencia, es decir de acuerdo al poder tributario otorga a los no residentes algunos descuentos para incentivar las inversiones extranjeras, (ii) de forma bilateral (en concreto, los métodos de exención y de imputación) medidas que solo figuran en los convenios de doble imposición y que son propias de las llamadas soluciones concertadas por los Estados.”⁶

Métodos unilaterales: son medidas que los países implantan en sus propias legislaciones, es decir cada Estado establece sus propias reglas, por lo tanto las normas entran en conflicto. La técnica más usada entre otros para evitar la doble tributación es el denominado: Método Del Descuento “Este método previene o elimina parcialmente la doble tributación en el Estado de la residencia a través de otorgamiento de un descuento por los impuestos pagados en el Estado de la fuente.”⁷

Método Bilateral: son las que surgen entre los países con el objeto de reducir la carga impositiva que deben soportar los sujetos pasivos, en este método la voluntad de las partes se manifiesta en el texto del tratado internacional para evitar la doble tributación “medidas que solo figuran en los convenios de doble imposición y que son propias de las llamadas soluciones concertadas por los Estados.”⁸ Los métodos bilaterales son acogidos en el Modelo convenio de la organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE), en su capítulo V, los métodos para eliminar la doble imposición en su Artículo 23 A., los métodos de exención y 23 B método de imputación. Este Método tiene su origen en el Derecho internacional y su ventaja frente al Método unilateral, se fundamenta en que podría eliminar la doble tributación internacional cuando los países adoptan los mismos criterios.

A propósito de estos métodos Víctor Uckmar, afirma que las principales técnicas de eliminación o atenuación de doble imposición internacionalmente conocidos son:

- El de la Exención de las rentas producidas en el extranjero
- El de la deducción del impuesto o de la imputación
- El de la deducción del impuesto extranjero de la renta imponible.
- El de la alícuota reducida para las rentas producidas en el exterior, y
- El de la exención con alícuotas progresivas.

Bajo esa clasificación Uckmar se refiere a ellos concluyendo que: “La doble imposición incide notablemente sobre el comercio internacional, al someter al sujeto pasivo a una doble carga fiscal, que lo obliga, en determinadas circunstancias, a renunciar a las operaciones internacionales afectadas por este fenómeno, optando entonces por aquellas puramente internas, soportando solo la carga fiscal local, porque poseen un costo más reducido que las primeras. Precisamente para “evitar los conflictos normativos” y los efectos distorsivos que los mimos producen sobre la competencia, nacieron los convenios internacionales para evitar la doble imposición. Dichos convenios, son actos que

⁶Rohatgi, Roy (2008). *Principios básicos de Tributación Internacional*. Editorial Legis. Bogotá, Colombia. pág. 24

⁷Ibidem. Pág. 126

⁸ Evans., Op. cit., pág. 24

contienen declaraciones de voluntad, de naturaleza bilateral donde ambas partes regulan normativamente sus relaciones.”⁹

Método De Imputación O De Crédito De Impuesto (Tax Credit): el Estado de residencia (el país importador de capital), por ejemplo, grava la totalidad de la renta mundial, sobre la base del importe total de la renta del contribuyente pero imputa, deduce o acredita los impuestos pagados en el extranjero. De esta manera el país de residencia considera los impuestos extranjeros como si hubieran sido percibidos por el país inversor, es decir de acuerdo a lo acordado en el convenio de doble imposición, se puede someter a impuesto en otro Estado al inversor y el de la residencia le rebaja o acredita el impuesto. Al respecto el Instituto Colombiano de Derecho Tributario “ICDT” manifiesta lo siguiente:

Consiste en que el país exportador de la inversión concede al contribuyente un descuento equivalente a los impuestos que pague en el exterior con motivo de la realización de rentas fuera del país. Este sistema, como lo ha anotado de manera unánime la doctrina, no favorece en absoluto la inversión extranjera en beneficio de los países en vía de desarrollo porque, si bien evita la doble imposición hace nugatorios los beneficios o exenciones que eventualmente dispongan las legislaciones de los países receptores.¹⁰

El Método de Imputación se clasifica de dos formas:

Imputación Integral (Crédito Directo): se imputa el impuesto extranjero sin limitación alguna, de tal manera que si hubiera sido superior al nacional se puede pedir la devolución del mismo en el país de residencia.

Imputación Ordinaria (Crédito Indirecto): se imputa el impuesto extranjero pero hasta el límite del impuesto nacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero. Sistema de Crédito de impuesto, que tiene dos posibilidades según lo acordado en el Convenio de Doble Imposición CDI:

- Que el crédito se compute por país (per country limitation), o
- Que se compute en forma general (overall limitation).

Método De Crédito Por Impuesto Exonerado (Tax Sparing): su finalidad es fomentar la inversión en los países importadores de capital, es un mecanismo para aplicar la deducción por doble imposición internacional que permite que una empresa o entidad residente en un Estado, pueda deducirse en dicho país impuestos no pagados (“spared taxes”) en otro Estado, por razón de exoneraciones o franquicias concedidas por el país de la fuente. Sobre este tema el ICDT, lo define así: “Permite que el contribuyente que obtenga la renta en el exterior materia de exención en el país de fuente, sea favorecido en su país de origen con un descuento equivalente al impuesto no pagado como

⁹ Uckmar, Víctor (2003). *Curso de Derecho tributario Internacional*. Bogotá Colombia. Editorial Temis. Tomo II. págs. 24 y 25

¹⁰ Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT, 1ª Edición. Edit LEGIS. Bogotá, Colombia. pág. 423

consecuencia del beneficio fiscal. Por eso se denomina descuentos por impuestos exonerados,”¹¹ medida que no es aceptada en algunos países desarrollados.

Sea como fuere, no todos estos métodos garantizan una plena eliminación de la doble imposición.

1.4 Medidas para combatir la elusión

Siendo la Elusión una realidad que debe afrontar un Estado, por las posibles pérdidas concernientes a ingresos fiscales internos y globales, las autoridades de Impuestos expiden normas internas para combatirla. Por lo tanto los Estados en los Convenios de impuestos bilaterales o multilaterales tratan este tema para lograr evitar este fenómeno, a través de mecanismos, como los de precios de transferencia, paraísos fiscales, abusos de tratados, subcapitalización, comercio electrónico. Son medidas desarrolladas por parte de los Estados contratantes, para combatir la elusión y tratan además, realizar asistencia mutua entre las administraciones, y con ello permita la posibilidad de contar con información del exterior de manera confiable y oportuna.

1.4.1 Precios de Transferencia (Transfer Pricing). Muchos países siguen las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico “OCDE”, Organismo internacional del cual Colombia no hace parte, y que ha intentado indicar a países miembros y países no miembros, una serie de elementos que se deben tener en cuenta para aplicar las reglas de precios de transferencia tema que ha sido tratado por la OCDE a través del artículo 9 de su modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio y que permite la ubicación del gravamen sobre la renta en el país de la fuente.

Con esta regla se debe entender que los precios a los cuales una empresa transfiere bienes tangibles o intangibles o presta servicios a empresas relacionadas lo han efectuado como si las hubieran realizado empresas independientes.

El sistema de Precios de Transferencia tiene por finalidad impedir o identificar aquellas empresas de los mismos grupos económicos o asociadas, que realizan prácticas de traslados o modifiquen (de acuerdo a su beneficio) del Estado de residencia al país que prevé menor carga impositiva o de inexistente impacto fiscal el gravamen de las rentas obtenidas, generando mayores costos en aquellas empresas de mayor carga fiscal. Vr.gr, la filial ABC que se encuentra ubicada en Colombia y con el fin obtener un mayor beneficio en una exportación fija un precio distinto a los del mercado, superior o inferior a favor de su matriz AB ubicada en otro Estado, es probable que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN en el caso de Colombia y/o la Administración Tributaria del otro país, al valorar la operación compruebe que el valor de la importación/exportación esté subestimado (o sobreestimado) y por tal razón el valor de venta de la empresa Colombiana, o el de compra de la empresa del otro Estado, no sea el pactado sino el que determine la Administración Tributaria mediante la aplicación de precios comparables. Y como consecuencia del aumento del precio de venta hacia el otro Estado, el margen de renta de la filial en Colombia se aumentará, lo mismo que su

¹¹ Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT, 1ª Edición. Edit LEGIS. Bogotá, Colombia. pág. 426

impuesto de renta en el país. Sin embargo, esa mayor renta para la sociedad nacional, debería comportar un aumento correlativo en el precio de compra de los productos por parte de la empresa del otro Estado para reducir de esa manera la renta gravada en ese otro Estado.

1.4.2 Reglas para el intercambio de Información: en algunos tratados de Doble tributación, se prevé el intercambio de información, ejemplo de ello es la ley 1261 de 2008 que trata sobre el "convenio entre la república de Chile y la república de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio", el tema sobre el intercambio de información, es tratado en el artículo 26, y lo enuncian así: "Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en, el presente Convenio, o para la administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de toda naturaleza o denominación exigibles por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, en la medida en que la imposición así exigida no sea contraria al Convenio."

El intercambio de la información, es un tema importante en los convenios, porque en el evento que exista sospechas de evasión o elusión fiscal permite, al Estado solicitante confrontar y comprobar la veracidad de la información consignada por parte del contribuyente en su declaración tributaria, en el supuesto que se encuentre obligado. De las conclusiones tomadas se requerirá o no al contribuyente. En Colombia, la entidad que hace esas verificaciones es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

1.5 Limitaciones de los tratados internacionales de tributación

Fundamentalmente, los tratados en materia tributaria buscan garantizar los derechos tributarios de los países contratantes y proveer garantías al contribuyente, en el sentido de evitar la doble tributación. También se desprenden de este tipo de tratados otras virtudes, como las de brindar garantías a los Estados en operaciones internacionales y estimular la actividad económica, particularmente en materia tributaria.

A la luz de las constituciones de los Estados, un tratado puede restringir los poderes para el cobro de impuestos o el monto del impuesto a cargo de la ley interna de cada Estado, pero no puede incrementarlos. Es decir, que en virtud de un tratado, no se puede incrementar el monto de los tributos, en lo que podría interpretarse como una aplicación de la favorabilidad.

El tratado establece el monto máximo de un impuesto en un Estado contratante, a partir del acuerdo entre los dos estados contratantes, cuando fue concluido. Así las cosas, puede exonerar o reducir impuestos, pero no puede crear nuevos tributos o procedimientos de cálculo, o ampliar o introducir nuevos impuestos o impuestos adicionales. Por lo general, un tratado no provee una base para una carga impositiva ya mayor que la aplicable bajo la ley interna del Estado contratante. En países que requieren aprobación parlamentaria, la ley interna impide la imposición de impuestos adicionales, mediante el mecanismo de tratados de impuestos.

Los tratados, usualmente aunque no siempre, tienen prioridad sobre la ley interna. Por lo tanto, en la medida en que los tratados se mantienen sin modificación por un periodo y toman tiempo para ser renegociados, proveen certeza y protección contra cambios adversos de las leyes tributarias internas.¹²

1.6 Los tratados suscritos por Colombia en materia de impuestos

Colombia, a tono con la “globalización” se ha visto en la obligación de concurrir al derecho tributario internacional, para evitar que un mismo hecho, originado de las relaciones económicas o comerciales entre residentes de diferentes Estados ocasione cargas tributarias en dos o más Estados.

De los tratados que se han suscrito se encuentra un Acuerdo Multilateral denominado pacto Andino, y además ha suscrito varios convenios bilaterales y se encuentra en negociaciones diplomáticas para suscribir, otros convenios que tratan la temática de la doble tributación y/o prevenir la evasión fiscal.

Aun cuando no sea materia de estudio, enunciaremos en la siguiente figura, los países con los cuales Colombia ha suscrito convenios, y que se encuentran vigentes a la fecha:

Cuadro 1. Convenios vigentes, suscritos por Colombia

País	Ley	Impuestos	Fecha
Perú, Ecuador y Bolivia,	Acuerdo Multilateral	Comunidad Andina. Evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal	Pacto Andino en 1971
España,	1082	Evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en Renta y Patrimonio	<u>Julio 31 de 2006</u>
Chile	1261	Evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en Renta y Patrimonio	Diciembre 23 de 2008
Canadá		Evitar la doble tributación y la prevención de la evasión fiscal sobre los impuestos de renta y patrimonio.	Noviembre 24 de 2008
Suiza	1344	Evitar la doble imposición en Renta y Patrimonio	Julio 31 de 2009
Alemania	Evitar la doble tributación de las empresas de navegación marítima y navegación aérea en impuesto de renta y capital. Ley 16 de 1970.		Suscrito el: 10/sep/65 Inicio en: 14/jun/71
Argentina	Exención a la doble tributación de las empresas marítimas y aéreas. Se realizó por Canje de Notas. Ley 15 de 1970.		Suscrito el: 15/sep/67 Inicio en: 22/mar/71
Chile	Evitar la doble la doble tributación de las empresas marítima y aérea, en el sector de Renta y Capital. Ley 21 de 1972		Suscrito el: 19/mar/70 Inicio en: 10/feb/78
Brasil	Exención a la doble tributación de las empresas marítimas y aéreas. Se realizó por Canje de Notas. Ley 71 de 1993		Suscrito el: 28/jun/71 Inicio : Provisional

¹² Rohatgi, Roy. *Principios básicos de Tributación Internacional*. Editorial Legis. Bogotá, Colombia. pág. 60

Venezuela	Regula la tributación de la inversión estatal y de las empresas de transporte internacional. Ley 16 de 1976.	Suscrito el: 22/nov/75 Inicio en: 10/nov/76
Italia	Evitar la doble la doble tributación en Renta y Patrimonio, derivada del ejercicio de la navegación marítima y aérea. Ley 14 de 1981.	Suscrito el : 21 dic/79 Inicio en: 9/oct/87
Estados Unidos	Exoneración recíproca de impuestos sobre ingresos derivados de la operación de barcos y aeronaves. Ley 04 de 1988	Suscrito el: 16 oct/87 Inicio en: 29/ene/88

Fuente: Resumen realizado por los autores, tomado de los diferentes convenios, suscritos por Colombia.

Los últimos Convenios que ha suscrito Colombia para evitar la doble tributación, se halla apoyada en el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE. Entre los países con los cuales se encuentra adelantado negociaciones se encuentran México, Estados Unidos, India y varios países de la comunidad europea.

Una vez realizado los convenios las autoridades de impuestos se deben sujetar a los principios de tributación internacional en caso de querer hacer cumplir sus leyes internas en el exterior, dado que un Estado no puede imponer su ley tributaria en otro, en algunos casos aplican una presión indirecta sobre los no residentes y extranjeros presentes en su propio territorio. Cuando esto ocurre se presenta una violación a los principios de Derecho.

No obstante que existen disposiciones internacionales que generan obligatoriedad fiscal, cuando estos se encuentran bajo un Tratado de impuestos al modelo del OCDE, estas en algunas ocasiones son violadas por algunos Estados que han suscrito convenios. El artículo 26 del MC OCDE también establece que las autoridades de impuestos de los Estados Contratantes pueden intercambiar información, el artículo referido permite compartir información relacionada en materia tributaria para prevenir la evasión fiscal y los fraudes, a menos que sean contrarias a las disposiciones del Tratado.

Una directiva de la Comunidad Europea (1977) prevé la asistencia en asuntos fiscales entre los países miembros y existe también disposiciones similares contempladas en la Convención sobre Asistencia Mutua Administrativa en Asuntos Fiscales de la OCDE/Consejo de Europa (1988), el cual entró en vigor en 1995. En el año 2003, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE adicionó un artículo 27, separado sobre la "Asistencia en el Cobro de Impuestos" en el Modelo de Convención.¹³

2. Impacto de los regímenes tributarios en Colombia

2.1 Ley interna y tratado

En relación a las disposiciones constitucionales de cada Estado, es de anotar que las mismas deciden la interacción entre la legislación interna y las obligaciones del tratado internacional. El párrafo de reporte de la OCDE de 1989, menciona al respecto: "El nivel atribuido a las obligaciones del tratado, tal como se incorpora a la ley interna, determina

¹³ Rohatgi, Roy. *Principios básicos de Tributación Internacional*. Editorial Legis. 1º Edición en español. Pág. 40.

si las derogatorias que se derivan son inconstitucionales o no. Al final, la alternativa es darle prioridad ya sea a las obligaciones internacionales de un Estado o a la soberanía de decisión de los representantes elegidos de un país.¹⁴

Así mismo lo establece el autor Rohatgi: “La derogatoria de tratados es el término utilizado cuando una ley ó acción posterior entra en conflicto con obligaciones previas de un tratado”¹⁵ Las derogatorias de los tratados pueden ser intencionales o no intencionales. Las derogatorias intencionales de los tratados incluyen situaciones como la ley posterior que anula una ley anterior o los tratados de impuestos. Las derogatorias que son intencionadas pueden surgir en los siguientes casos:

- Una decisión de la Corte que puede ser contraria a la interpretación común de las partes al tratado. Tales decisiones legales pueden representar una derogatoria del tratado, aunque un Estado tiene el poder legislativo de reversar el efecto y la reversión legislativa consultada con la parte al tratado puede ser un remedio aceptable.
- Un Estado puede redefinir un término indefinido del trabajo bajo su ley interna, que efectivamente derogue el tratado. Tales cambios en la ley interna son permitidos sólo cuando son compatibles con el contexto del tratado y aceptado por el otro, es decir, cuando no se cambia el sentido del tratado y, además, existe consenso entre los Estados Contratantes.
- Un Estado puede sin intención invalidar o contradecir las disposiciones de un tratado.

Al respecto, es de observar que los tratados se rigen por el principio de pacta sunt servanda o de buena fe. Los Estados contratantes se comprometen mutuamente a respetar y aplicar las disposiciones del tratado, bajo el derecho internacional. Además, el artículo 27 de la CVDT requiere que la ley interna no pueda servir como justificación para el no cumplimiento de las obligaciones del tratado.

En la práctica, la derogatoria de tratados a través de legislación posterior debe ser expresamente intencionada. Aun si las derogatorias de tratados son factibles bajo la ley interna, se presume que un Estado no quiere violar sus obligaciones derivadas de un tratado a las luces del derecho internacional público. Las Cortes generalmente presumen que el poder legislativo no intenta modificar o derogar un tratado. Se requeriría para ello de una legislación con una medida especial que fuera claramente irreconciliable con las disposiciones del tratado o diera evidencia de una clara intención de hacer obligatoria una derogatoria del tratado.

El reporte de la OCDE, por otro lado, consideró la derogatoria de un tratado a través de la legislación interna contraria, como un acto ilegal bajo el derecho internacional. Este sugirió que los miembros deberían evitar derogatorias de tratados y consultar entre sí cualquier legislación que pudiera conducir a violaciones de los tratados. También

¹⁴ Chapoy Bonifaz, Dolores (1997). *Derecho Financiero*. Editorial Mc Graw Hill. México.

¹⁵ Rohatgi., Op., cit., pág. 547

desalentó la legislación unilateral que pudiera conducir a una derogatoria para hacerle frente a conflictos derivados de los tratados.

En síntesis, los tratados normalmente invalidan otras leyes internas contrarias. Las leyes de impuestos en varios países especifican que son aplicables sin importar que exista legislación contraria. En consecuencia, si las disposiciones del tratado, en su implementación entran en conflicto con otras leyes internas, el tratado prevalece.

2.2 Ley sobre estabilidad jurídica

En Colombia independiente de los tratados o convenios económicos se establece para la inversión una herramienta unilateral representada en los Contratos de Estabilidad Jurídica, con el ánimo de fortalecer la inversión ya sea nacional o extranjera, dado que las disposiciones tributarias en Colombia son cambiantes en el tiempo y se requiere fortalecer las inversiones por tal razón se expidió la Ley 963 de 2005. Y tiene como finalidad la de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional.

Contratos que permiten al inversionista de acuerdo a la actividad a realizar, no cambiar las normas vigente al momento de la firma del contrato, salvo a la obligación de declarar y pagar los tributos e inversiones forzosas que el Gobierno Nacional decreta bajo estados de excepción ni con relación a los impuestos indirectos. Tampoco procede la mencionada protección sobre normas declaradas inconstitucionales o ilegales por los tribunales judiciales colombianos durante el término del contrato.

Ley de estabilidad Jurídica, que fue objeto de demanda de inconstitucionalidad contra sus artículos 1, 2, 3, 4 y 6 (parciales) aduciendo el demandante que mediante un simple contrato se puedan limitar las competencias del Congreso para interpretar, reformar y derogar las leyes, concediéndole tal atribución a un comité que aprueba contratos. Otro tanto sucedería con la potestad reglamentaria del Presidente de la República. Además las normas acusadas conllevan a una vulneración del principio de igualdad, por cuanto determinadas personas poseedoras de grandes capitales, durante un período que oscila entre tres (3) y veinte (20) años tengan amparadas meras expectativas de lucro, violándose además el artículo 95 Superior, según el cual “Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.” Sobre el mismo asunto la Corte se pronunció así:

Los contratos de estabilidad jurídica son de carácter administrativo, con objeto lícito, sinalagmáticos, suscrito entre el Estado y un determinado inversionista nacional o extranjero, mediante el cual, de conformidad con diversos artículos de la Ley 963 de 2005, el primero se compromete a garantizarle al segundo que, durante un determinado tiempo (entre 3 y 20 años), se le continuarán aplicando unas determinadas normas jurídicas expresas y precisas estipuladas en el texto del contrato, y sus correspondientes interpretaciones, las cuales fueron consideradas determinantes para realizar la inversión; a cambio, el inversionista se compromete a:

- (i) llevar a cabo una nueva inversión o a ampliar una existente;
- (ii) presentar un estudio en el que se demuestre el origen de los recursos con los cuales se pretenden realizar las nuevas inversiones o la ampliación de las existentes,

al igual que una descripción detallada y precisa de la actividad, acompañada de los estudios de factibilidad, planos y estudios técnicos que el proyecto requiera o amerite y el número de empleos que se proyecta generar;

(iii) en caso de presentarse subrogación o cesión en la titularidad de la inversión, el nuevo titular deberá contar con la aprobación de un Comité creado por la ley, para efecto de mantener los derechos y obligaciones adquiridos en los contratos de estabilidad jurídica;

(iv) cumplir de manera estricta las disposiciones legales y reglamentarias que regulen la actividad vinculada con el tipo de actividad de que se trate y pagar puntualmente los impuestos, tasas y contribuciones y demás cargos sociales y laborales a que está sujeta la empresa;

(v) acatar fielmente con el conjunto de normas establecidas o que establezca el Estado para orientar, condicionar y determinar la conservación, uso, manejo y aprovechamiento del ambiente y los recursos naturales;

(vi) cumplir “con todas las obligaciones legales y reglamentarias de orden tributario y laboral adquiridas de conformidad con lo dispuesto en la presente ley.”¹⁶

2.2.1 Beneficios y Descuentos en Colombia: en el Régimen interno (Estatuto Tributario ET) de acuerdo al Capítulo X Descuento Tributario, artículo 254 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 15 de la Ley 1111 de 2006 y el artículo 256, contempla un beneficio o descuento para los contribuyentes nacionales que perciban Rentas de Fuentes Extranjeras, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, indiferentemente de que el país haya suscrito un acuerdo o convenio de integración económica.

Estos descuentos se denominan crédito fiscal (tax credit), es un mecanismo que permite a las empresas evitar parcial o totalmente la doble tributación en sus operaciones globales, es decir los impuestos que paga en el exterior los puede descontar de la obligación tributaria que tenga a cargo en Colombia.

Es importante aclarar que el crédito fiscal se encuentra limitado, entre otros por las limitaciones generales más representativas que pueden ser:

- Por aquellos impuestos que por su naturaleza pueden ser catalogados como un verdadero impuesto sobre la renta, o que se establecen como sustitución al mismo (retenciones en la fuente);
- A los impuestos pagados sobre las rentas que para el país de la residencia son catalogadas como de fuente extranjera; y...
- Se limita a una suma igual al impuesto que resultaría de aplicar la tarifa del país de la residencia al mismo ingreso que se está gravando en el país de la fuente.

¹⁶ Corte Constitucional de la República De Colombia. Sentencia C-320/06 MP Jaime Córdoba Trivino.

- Las anteriores limitaciones constituyen una mayor carga tributaria para el inversionista en menoscabo de su utilidad y/o beneficio.

Es un mecanismo unilateral por parte de los Estados, no obstante esta Norma ha sido demandada con el ánimo de extender dicho beneficio al extranjero no residente y que no se limite solo al contribuyente nacional. A juicio de la Corte Constitucional el Estado Colombiano en ejercicio de su soberanía es libre de prever condiciones especiales a sus nacionales, así como otros Estados pueden plasmarlas a favor de los suyos.

Además esta norma, contempla que en el evento se presenten casos, de dividendos o participaciones en el exterior; el descuento se aplica para cualquier inversión, que tengan los nacionales o extranjeros residentes en el país, en cualquier parte del mundo, siempre y cuando el contribuyente haya tributado en el exterior. Cuando la tarifa de la renta del exterior es superior que en Colombia, el descuento se limita hasta la tarifa de renta que rija. (Oficio 65231 de agosto 13 de 2009. Descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior; oficio tributario 100845 de octubre de 2008)

La norma que constituye una clara posibilidad de exención para beneficio de los extranjeros es el enunciado en el artículo 233¹⁷ del Estatuto Tributario, exención que se encuentra contemplada en la Convenios de Doble Imposición (CDI), vigente en Colombia.

2.3 Precio de transferencia en Colombia

En Colombia este tema tiene como objetivo evaluar cada ente y sus dirigentes o responsables, desde el punto de vista de organización empresarial, y también para fines de la determinación de las obligaciones comerciales y de impuestos.

Se encuentra regulado en el Estatuto Tributario capítulo XI. Artículos 260-1 al 260-11, proveniente del artículo 28 de la Ley 788 de 2002 y reformas del artículo 41 de la Ley 863 de 2008, tiene como finalidad esta normativa evitar que entre empresas del mismo grupo económico se trasladen la utilidad gravable del Estado, traslados que es factible a través de utilización de mecanismos, como la subfacturación o sobrefacturación e incluso facturación de transacciones ficticias, y así poder fijar indebidamente los ingresos y gastos entre las empresas vinculadas, y con ello minimizar la carga tributaria, incurriendo con esta práctica a la evasión fiscal de manera ilícita.

2.3.1 Obligados a Cumplir el sistema de Precios de Transferencia: los sujetos pasivos de acuerdo al artículo 260-1, son los contribuyentes del Impuesto de Renta que celebren operaciones con vinculados económicos del exterior. Los precios de transferencia se encuentra regulado dado que ante una carga impositiva excesiva, el contribuyente podría recurrir a estas prácticas; que es concebida como una manipulación que surge de las relaciones comerciales entre compañías vinculadas para disminuir el margen de utilidad y

¹⁷ Estatuto Tributario De Colombia. Artículo 233. Rentas exentas de personas y entidades extranjeras. Los extranjeros tendrán derecho a las exenciones contempladas en los Tratados o Convenios Internacionales que se encuentran vigentes. Los agentes diplomáticos y consulares acreditados en Colombia gozarán de las exenciones contempladas en las normas vigentes.

por tanto el ingreso gravable tendría el mismo resultado en alguna de las dos jurisdicciones en conflicto. Por lo tanto los precios de transferencia se utilizan como un procedimiento para fijar los valores monetarios a los bienes y servicios entre entidades vinculadas.

2.3.2 Vinculados Económicos: para la calificación de vinculados económicos o partes relacionadas, en lo atinente a los precios de transferencia se consideran los casos previstos en los artículos 260, 261, 263 y 264 del Código de Comercio, artículo 28 de la Ley 222 de 1995 y artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario. La vinculación se manifiesta en todas las sociedades que conforman el grupo, aunque su matriz esté domiciliada en el exterior. El control puede ser individual o conjunto, sin participación en el capital de la subordinada o ejercido por una matriz domiciliada en el exterior o por personas naturales o de naturaleza no societaria.

2.3.3 Obligaciones formales, declaraciones y Estudios: cuando se presentan vínculos económicos con el exterior, se contempla la obligación de cumplir con:

- El deber formal de presentar declaración informativa de precios de transferencia, (diligenciar formulario diseñado por DIAN)¹⁸
- Elaborar la respectiva documentación comprobatoria (Estudios, documentos y demás soportes con los cuales el contribuyente demuestre que sus ingresos, costos y deducciones y activos adquiridos en el respectivo año gravable¹⁹ y...
- Presentar la declaración consolidada.

De acuerdo al artículo 8 del Decreto 4349 de 2004, información que deberá prepararse y estar disponible ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a más tardar el 30 de junio del año inmediatamente siguiente al año gravable al que corresponde la información, documentación que deberá conservarse por un término de cinco (5) años.

Es clara también la ley en establecer mediante el artículo 714 del Estatuto Tributario, que las declaraciones quedan en firme en el término de dos años y el artículo 147 establece que cuando haya pérdidas la firmeza será de 5 años.

2.3.4 Vinculados no obligados: la ley tributaria²⁰ establece requisitos mínimos de patrimonio e ingresos, que se deberán cumplir para estar obligados al régimen de precios; así, los contribuyentes del impuesto sobre la renta con:

- Patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a 100.000 UVT (valor año 2010: \$2.455.500.000) ó
- Con Ingresos brutos del respectivo año, iguales o superiores al equivalente a 61.000 UVT (valor año 2010: \$1.497.855.000).

¹⁸ DR 4349 de 2004, artículo 2

¹⁹ DR 4349 de 2004, artículo 7

²⁰ Estatuto Tributario Colombiano, Artículo 260-8. Obligación De Presentar Declaración Informativa. Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Artículo modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003

2.3.5 Métodos y criterios de comparabilidad: los criterios de Comparabilidad²¹ consisten en que las operaciones que son realizadas entre los vinculados económicos logren ser comparables con las que realizarían partes independientes en las mismas condiciones. Son comparables aquellas transacciones entre las que no existan discrepancias que afecten: el precio, el margen de ganancias o. el monto de la contraprestación ó cuando, en aquellos casos, tales diferencias se eliminen en virtud de algún ajuste. Para efecto de los ajustes de las mencionadas diferencias, se podrán tomar en cuenta aquellos elementos o circunstancia que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones.

Por otra parte tenemos que los métodos reconocidos por la OCDE y que a su vez fueron adoptados por la normatividad Colombiana, se encuentran:

- Precio comparable no controlado (PC) “Compara el precio cargado por bienes o servicios transferidos en una transacción controlada con el precio cargado por bienes o servicios transferidos en una transacción comparable no controlada en circunstancias comparables. Las diferencias entre los dos precios puede estar indicando que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no están sobre una base de arm's length, y que el precio de la transacción controlada debe ser sustituido).²²
- Precio de Reventa (PR): “Parte del precio de venta de un determinado producto que ha sido adquirido a una entidad vinculada, precio que se minorara en el margen de reventa habitual para obtener el precio de adquisición en situaciones de libre concurrencia.”²³
- Por el precio de la transacción no controlada.
- Costo Adicionado (CA)
- Partición de Utilidades (PU)
- Residual de Partición de Utilidades (RU)
- Márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU)

Conclusiones

El gobierno colombiano en los últimos años tratando de mejorar las condiciones del inversionista extranjero y nacional ha buscado fortalecer la apertura económica y generar incremento en la inversión extranjera, realizando a través de diferentes mecanismos como es el caso de las negociaciones de convenios para evitar la doble tributación fundamentados en el modelo de la organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE).

Hasta la fecha se han negociado y firmado convenios con países como España, Chile, Suiza, México, Canadá y se adelantan negociaciones con India y otros países de la comunidad europea; y como medida unilateral se ha celebrado contratos de estabilidad jurídica que son mecanismos para los inversionistas nacionales y extranjeros que les permiten consolidar sus inversiones de manera segura y estable durante la vigencia del

²¹ Estatuto Tributario Colombiano. Artículo 260-3

²² Anónimo. Criterio digital, En: http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/horlacher.pdf. Consulta hecha el 25 de marzo de 2010.

²³ J. Hortalá i Vallve. “informe sobre precio de transferencia de la OCDE de 1979 a 1985. Pág. 274

contrato, que de acuerdo a las disposiciones consagradas en el Estatuto Tributario en especial, los Artículos 12 y 254 que consagran la figura del descuento tributario (TAX CREDIT), por impuestos pagados en el exterior, como un mecanismo para evitar la doble tributación que puede generarse cuando las rentas de fuente extranjera obtenidas por una persona natural o jurídica colombiana, que están sometidas al impuesto sobre la renta en nuestro país, son simultáneamente gravadas en el país de origen, es decir, en el país en el cual está ubicada la fuente que las produce y que genera un incremento patrimonial para el contribuyente.

Para los inversionistas extranjeros ya sean personas naturales o jurídicas contempla en el Artículo 233 del Estatuto Tributario el derecho a las exenciones contempladas en los Tratados o Convenios Internacionales que se encuentran vigentes.

Finalmente debemos precisar que los convenios bilaterales para evitar la doble imposición tiene como objetivo fundamental instrumentar medidas para delimitar la potestad tributaria de los estados, en unos casos se atribuye a uno de los estados el derecho exclusivo de la tributación en la determinación de la renta y el patrimonio y en otros casos compartida, en nuestro caso colombiano, el estado comparte el importe de la tributación del impuesto de renta y complementarios con el otro estado contratante permitiendo en la mayoría de los tratados tomar como descuento tributario o rentas exentas los impuestos pagados o ingreso recibido en el otro Estado.

Referencias bibliográficas

Abella Mancera, María del Pilar, et al (2008). *El impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado*. Bogotá, Colombia. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, págs. 309 – 313.

Altamirano, Alejandro, et al (2006). *Estudios de derecho internacional tributario*. Bogotá D.C.: Instituto Colombiano de Derecho Tributario - Legis Editores, Bogotá, Colombia. Págs. 116-118

Amoros, Narciso (1963). *Derecho Tributario. Editorial de Derechos Financieros*. Madrid, España, pág. 108

Anónimo. *Criterio digital*, En: http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/horlacher.pdf, marzo 25 de 2010.

Anónimo. *Inversión extranjera*. En: <http://www.colombiaespasion.com/es/asi-es-colombia/26-colombia-en-cifras/286-inversion-extranjera>.

Arango, Mejía Álvaro (1992). *Derecho Tributario*. Ed. Instituto de Derecho Tributario. Bogotá, Colombia. pág. 100.

Chapoy Bonifaz, Dolores (1997). *Derecho Financiero*; Editorial Mc Graw Hill; México. Pág. 123 – 125.

Congreso de la República. Ley 16 de 1970

..... Ley 15 de 1970

..... Ley 21 de 1972

..... Ley 624 de 1989

..... Ley 71 de 1993

..... Ley 16 de 1976

..... Ley 14 de 1981

..... Ley 04 de 1988

..... Ley 222 de 1995

..... Ley 633 de 2000

..... Ley 788 de 2002

..... Ley 863 de 2003

..... Ley 963 de 2005

..... Ley 1111 de 2006

..... Ley 863 de 2008

..... Ley 1231 de 2008

Decisión 291 de 1991 de la Comunidad Andina de Naciones

Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones

Evans Marquez, Ronald (1999). *Régimen Jurídico de La doble tributación Internacional*. Editorial MC Graw Hill. Caracas, Venezuela. Págs. 47- 55

Fonroque, Giuliani (1977). *Derecho Financiero Vol. I 3a Edición*. Editorial Depalma. Pág. 268

Monsalve Tejada, Rodrigo (2008). *Impuestos 2008. Estatuto Tributario Concordado*. Medellín, Colombia. Centro Interamericano jurídico - Financiero, pág. 137

Urns, Leo y Krever, Richard (2000). *Individual Income Tax. (Tax Law Design and drafting)* Kluwer Law International: Deventer Australia, pág. 309

Presidencia de la República. Decreto 410 De 1971

..... Decreto 825 De 1978

..... Decreto 259 de 1992

..... Decreto 4349 De 2004

..... Decreto 4349 de 2004

Corte Constitucional. Sentencia C-320/06. Magistrado Ponente: Jaime Córdoba Triviño. Bogotá D.C.

..... Sentencia C-734/02 expediente 3943 Corte Constitucional, Magistrado Ponente Manuel Cepeda Espinosa.

Restrepo, Juan Camilo. *Hacienda Pública 4ª Edición*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, Colombia. Agosto de 1999, pág. 128,129, 130 y 131.

Rohatgi, Roy (2008). *Principios Básicos de Tributación Internacional*. Bogotá, Colombia. Legis Editores, págs. 25, 47, 348-349

Uckmar, Víctor (2003). *Curso de Derecho tributario Internacional*. Bogotá Colombia. Editorial Temis. 2003. Tomo II. Págs. 24-96

Smith, Adam (2003). *Investigación de las riquezas y causas de las riquezas*, editorial de Edwin Cannan, traducción 2ª Ed, México. Libro V capitulo 2 parte 2.