



Los Convenios para eliminar la Doble Imposición Internacional: ¿Una solución veraz para Colombia?

Agreements to eliminate the International Double Taxation: A true solution for Colombia?

Daniel Ricardo Bayona Bobadilla*

Resumen: La Doble Imposición Internacional es un fenómeno que se envuelve dentro del marco de la tributación internacional, e impide el libre comercio global al atribuir una sobre carga tributaria a las actividades que desarrollen los agentes económicos que buscan internacionalizarse. Para resolverla se crean convenios de carácter bilateral bajo modelos previamente establecidos por organismos multilaterales, los cuales buscan una armonía entre las legislaciones y soberanías tributarias de las partes involucradas. Colombia al ser un país inmerso en el mundo económico globalizado está inmerso en esta problemática, por ende, se desarrolla un contexto conceptual suficiente, que permita establecer la necesidad de reforzar el control fiscal sobre las operaciones de comercio internacional para evitar los efectos corrosivos de la Doble Imposición Internacional.

Palabras clave: Doble Imposición Internacional, Tributación Internacional, Convenios Internacionales, Política Fiscal Colombiana, Comercio Internacional.

Abstract: The Double International Taxation is a phenomenon that is involved into the international taxation framework, and prevent global free trade by attribute an excessive taxation burden to the activities developed by economic agents seeking for internationalize. To resolve it, bilateral agreements are created under models previously established by multilateral organizations, which seek a harmony between tax laws and sovereignty of involved parts. Colombia, being a country immersed into a globalized world is submerged in this problem, therefore, this study is looking to determine if those agreements really come to solve this phenomenon, and if they become benefits for the economy interests of the country.

Keywords: Double International Taxation, International Taxation, International agreement, Colombian Fiscal Policy, International Trade.

* Contador Público y Asistente de Investigación de la Universidad Nacional de Colombia.
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8649-1071> - drbayonab@gmail.com

Artículo de reflexión. Sección: Contabilidad financiera, finanzas y sistemas contables

Recibido: 12/09/2018 Acept.: 12/12/2018 JEL: L26; R51; R58; Q38. **Licensed under a:** 

Citación: Bayona, D. R. (2018). Los Convenios para eliminar la Doble Imposición Internacional: ¿Una solución veraz para Colombia? *Revista Colombiana de Contabilidad*, 6(12), 77-95.

1. Introducción

La fácil y asequible movilidad de capitales transfronterizos en el mundo económico actual, es un objetivo primordial en la agenda de la mayoría de las naciones declaradas abiertas hacia las dinámicas internacionales. La consecución de una libre circulación de inversiones o capitales de distinta naturaleza y procedencia, sin tener el óbice de una desaforada ganancia o abusiva pérdida a tan solo una de las partes involucradas en las actividades económicas realizadas (desde el inversionista o multinacional hasta trabajadores o agentes estatales), es el ideal que desea conseguir, no un sistema capitalista desaforado, si no uno consecuente y equilibrado en sus acciones. En este sentido las barreras arancelarias se convierten en un obstáculo difícil de superar si se quiere llegar al objetivo planteado, lo cual pone a todos los agentes gubernamentales y no gubernamentales, nacionales e internacionales, a la ardua tarea de postular políticas tributarias más eficientes y eficaces que favorezcan el alcance de sus deseos económicos.¹

En este marco se desarrolla el fenómeno llamado la Doble Imposición Internacional (DII), siendo una de las barreras que impiden el cumplimiento del objetivo principal, al elevar la carga impositiva a los agentes económicos que buscan internacionalizarse, puesto que pagan dos tributos de una misma naturaleza en dos estados distintos por una misma acción económica. Definitivamente es un desincentivo para las multinacionales, o propietarios de rentas de capital o de trabajo en distintas naciones, o inversionistas en búsqueda de expandir sus fronteras, y una desventaja hacia las naciones, que ven como, por este motivo, no reciben inversiones dentro de su territorio, la que ayudaría indudablemente a movilizar su economía e impulsar su desarrollo. Colombia no es ajena a este fenómeno.

Todos los agentes están conscientes del perjuicio y las consecuencias adversas de este problema, así pues, los organismos multilaterales han encabezado iniciativas para darle un adecuado manejo a las potenciales consecuencias. Se han desarrollado también, acuerdos entre naciones, bajo distintos modelos internacionales, que buscan solventar la problemática. Y finalmente a nivel local, modificando la legislación tributaria interna intentando facilitar el traspaso de capitales internacionales sin que se

1 Como ejemplo está la creación del GAAT (General Agreement on Trade and Tariffs) en 1947, como plan de crecimiento y recuperación económica, se pensó en establecer cierto tipo de reglas al comercio mediante un acuerdo que llegaría a eliminar la oposición arancelaria que los países imponían al mercado internacional (Banco de la República de Colombia, 2016).

vean afectados por innecesarias y pesadas cargas impositivas. Colombia encaminada a una política de apertura hace tiempo, busca la forma construir caminos beneficiosos que conlleven a la apertura de sus mercados, por lo cual, la Doble Imposición Internacional, se opone indiscutiblemente ante los intereses políticos y económicos de nuestro país.

Las siguientes páginas de este artículo estarán en la búsqueda de cumplir una revisión suficiente y completa de todo lo que enmarca a la Doble Imposición Internacional, y así finalmente tener las herramientas suficientes para esclarecer si las medidas usadas por la política fiscal colombiana, claramente influenciada por las premisas internacionales, realmente llegan a ser tan beneficiosas como dicen ser en la resolución de la problemática presentada, y así llegar a construir una crítica constructiva, y una posible solución más beneficiosa de la que actualmente se está llevando a cabo.

En una primera parte se hará un breve repaso teórico sobre los términos que enmarcan la DII, para que posteriormente se expliquen las medidas implementadas en su contra por los diferentes agentes involucrados y sus distintas consecuencias tanto positivas como negativas. Explicado esto, se dará paso a plantear todas las soluciones encontradas hasta ese momento dentro del contexto político y fiscal colombiano e influenciadas por los agentes internacionales, para así finalmente, exponer poder aportar a la resolución de este fenómeno de forma que beneficie más los intereses colombianos. Además, me basaré en los trabajos de Francisco García en la Universidad de Venecia, de Hugo Figueroa, de Belina Herrera, Luz Rodríguez y William Arrieta en su trabajo respecto al caso colombiano; aunque finalmente, el artículo se centrará en figurar los postulados de mi trabajo de grado en el 2017.

Espero entonces, que con el presente pueda caracterizar la importancia de la DII, además de retratarla en el caso colombiano, y ofrecer un punto de vista claro y que aporte de manera significativa para las siguientes investigaciones que se realicen sobre este tópico, sabiendo que aún falta mucho tema en la mesa de discusión que permita solventar de mejor forma todas las consecuencias que trae el fenómeno traído a colación.

2. La Doble Implosión Internacional.

Entender la DII, empieza sabiendo con exactitud qué significa y cuáles son los aspectos que la rodean. El acontecimiento que nos corresponde surge en el ejercicio del comercio internacional, cuando los estados ejerciendo su soberanía fiscal, aplican el mismo tipo de impuesto sobre el mismo contribuyente, la misma materia o base gravable y en un mismo periodo de tiempo (Figueroa, 2001). Implica por lo cual, que la actividad económica que ejecuta el contribuyente está siendo cargada con el mismo peso fiscal por parte de las dos soberanías en dónde ejerce. El contribuyente entonces, se ve aquejado por el incremento de su carga fiscal y desincentiva su operación, tan solo por la falta de coordinación tributaria de los estados involucrados, o la falta de acople de un estado a los preceptos internacionales en materia fiscal. Sin embargo, surge una pregunta, ¿Es fácil coordinar Estados para suplir la totalidad de exigencias? indudablemente la respuesta es no; los Estados tienen diferentes características y necesidades, además tienen una soberanía que les otorga el derecho a gravar dentro de sus territorios y a sus residentes las actividades económicas que deseen y de la forma en que deseen, para que así sus ingresos tributarios puedan responder a sus prioridades y programas de desarrollo.

En el mundo existen más de 235 países soberanos, todos con las mismas intenciones de favorecer las arcas estatales y así impulsar su progreso, a la par que incentivan la economía de su nación, pero *no* todos toman el mismo camino, y tienen todo el derecho en hacerlo. El problema entonces, es que, si todos impulsan su desarrollo como unidad, por más que empujen la pesada piedra del desarrollo, la DII siempre los empujará de vuelta, puesto que es un fenómeno que se soluciona de forma colectiva, coordinando los esfuerzos de varios países y eliminando la concordancia en los tributos hacia el contribuyente.

No hay que olvidar, sin embargo, que existen medidas unilaterales que pretenden solventar las consecuencias ostentadas. En Colombia, por ejemplo, el Estatuto Tributario (E.T.) contempla tres distintivos métodos²: el crédito fiscal (artículo 254 del E.T.), la exención (artículo 233 del E.T.) y la deducción (artículo 256 del E.T.), los cuales son determinados sin contemplar los esfuerzos colectivos que pueden llegar a tener las dinámicas internacionales (Lang, 2014). No obstante, el alcance y los efectos de estos métodos en la eliminación de la DII es mínimo y se presenta tan solo en

2 Aunque los menciono en el E.T. colombiano, estos tres métodos se presentan de distintos o similares modos en otros países.

casos muy concretos y delimitados, que, si la nación se atendiera con estos exclusivamente, los esfuerzos serán insuficientes e indudablemente las consecuencias seguirán presentes en su mayoría, o creará nuevos problemas fiscales³ (Bayona, 2016).

El asunto al que quiero llegar es que, si Colombia, o cualquier país que esté interesado en combatir con la DII a cabalidad, abarcando todas las consecuencias que el fenómeno tributario puede llegar a traer, debe adherirse a estrategias *multilaterales* y *bilaterales* que busquen resolver el problema, debido precisamente a la naturaleza internacional del mismo.

En cuanto a las medidas *bilaterales* se refieren exclusivamente a los Convenios para la eliminación de la Doble Imposición Internacional (CDII), que se firman por dos estados, llegando a coordinar sus administraciones y legislaciones fiscales y así atacar mejor el problema. Actualmente, el estado colombiano ha firmado quince acuerdos de esta naturaleza, aunque si planteáramos el supuesto de que cada uno de ellos ejerciera sus términos dependiendo de la naturaleza de la negociación respectiva, sin duda alguna los CDII entrarían en conflicto puesto que el marco económico y político de los quince acuerdos puede llegar a ser muy distinto, lo que conllevaría a la creación de políticas fiscales incongruentes, disparate, con demasiadas arandelas y desviaciones lo que resultaría sin lugar a dudas con un sistema tributario poco eficiente y eficaz. En este sentido, se proyectan y establecen las medidas *multilaterales*, para que dichos convenios se coordinen y obedezcan por decirlo en términos más coloquiales, a reglas de juego pre-establecidas, pero antes de entrar de lleno a estas medidas *multilaterales* es necesario repasar con mayor detalle los CDII, ya que son la base de toda solución contra los efectos corrosivos de la DII.

3 El caso más común presentado es la doble exoneración, que se refiere a que tanto el país de origen de la renta como el país de residencia del inverso exoneran la imposición frente al hecho gravable, en el mismo periodo de tiempo.

3. Convenios para la eliminación de la Doble Imposición Internacional.

Este tipo de acuerdos internacionales de carácter bilateral es el recurso esencial para la eliminación de este fenómeno tributario, puesto que su objetivo principal es encontrar o mejorar las estructuras fiscales que faciliten las actividades económicas internacionales, sin afectar los recursos e intereses públicos de los estados implicados, en base por supuesto, de una adecuada y equitativa distribución de las rentas nacionales.

Los CDII están siempre en la búsqueda de captar la Inversión Extranjera Directa (IED) o el capital producido en su territorio, mientras que genera y promueve una estabilidad frente a la dinámica tributaria mundial, además de fomentar la transparencia entre las autoridades fiscales de los estados por medio del intercambio de información, y fortalecer o mejorar el control fiscal de las actividades comerciales de carácter global (Bayona, 2016). En ese sentido, se puede entender que este tipo de convenios no solo ataca a el problema de la DII, sino que, al coordinar legislaciones tributarias entre las partes firmantes, se está legalizando una estructura sólida para atacar a problemas tales como la elusión, evasión, el *treaty-Shopping*⁴ e inclusive la competencia tributaria, que nacen por supuesto de la algarazara legislativa entre las naciones y entorpecen la circulación libre del comercio internacional o afectan los erarios estatales (Figuerola, 2001). Debido a todo esto, establecer convenios se ha vuelto una prioridad para las naciones, gracias a las grandes ventajas económicas, jurídicas, fiscales y hasta políticas que trae la firma de uno con una nación favorable en términos económicos.

La suscripción a un CDII por parte de dos naciones crea un marco jurídico estable. El convenio logra entonces, la generación de un inventivo para incrementar las operaciones económicas a largo plazo, lo que su vez consigue establecer un efecto de fidelización por parte de los agentes económicos involucrados, puesto que su comportamiento económico transfronterizo se verá protegido y amparado, logrando eliminar la entrada de capital especulativo, elevando el interés hacia las inversiones a largo plazo. Además, los convenios establecen una ventaja inequívoca en relación al marco legislativo creado, puesto que, al unificar terminología fiscal (definiciones de residencia o renta), alcance (impuestos que están amparados por el acuerdo) y clasificación de tipos de impuestos (diferentes tipos de rentas),

4 Forma de utilizar de manera abusiva los convenios, para el beneficio propio.

logra enriquecer de una claridad a las normativas anteriores, que permitirá vigorizar la eficiencia y eficacia del sistema tributario a nivel global.

Teniendo un marco que sostenga las anteriores características, las ventajas económicas salen a flote; se tiene un mejor acceso a los mercados gracias a que se elimina la incertidumbre fiscal presentada, además de reducir los costes operativos mejorando la rentabilidad fiscal de las acciones económicas realizadas, por lo cual crea un ambiente favorable para composición de nuevas inversiones de lado y lado. Finalmente, a pesar de que una firma de un acuerdo desfavorezca la potestad tributaria de un estado, éste lleva consigo una ventaja política al fortalecer las relaciones entre las partes, lo que, a su vez, facilita la suscripción de nuevos tratados de disímil peculiaridad que condescienda reforzar una estructura política y económica exterior oportuna y equilibrada para ambos estados.

Y finalmente pero no menos importante se puede mencionar que al suscribir un CDII, las administraciones fiscales de las partes involucradas tienen un ambiente favorable para el intercambio de información tributaria. Al incrementar e incentivar las operaciones económicas a nivel internacional se necesita contar con administraciones que cumplan con los estándares de gestión adecuada, por lo cual una cooperación entre ellas blindará a las instituciones de las naciones ante fraudes e ineficiencias a nivel internacional obteniendo información y cooperación más allá de su jurisdicción (Bayona, 2016).

Es importante mencionar que todas estas ventajas se logran debido a que los CDII permiten una armonía o sinergia en los parámetros de las legislaciones tributarias de los Estados involucrados, para que así se genere un marco legal y fiscal equilibrado. Esto en definitiva no solo permite la eliminación de la doble imposición, si no que permite crear un ambiente seguro para las actividades de los agentes económicos en cuanto a la tributación se refiere, además que establece un marco de legalidad fiscal importante para atacar los fenómenos ya mencionados.

Entonces, en base a lo mencionado, los CDII la respuesta ante la Doble Imposición Internacional, aunque tiene desventajas. Firmar un acuerdo de este tipo significa definir cuál de las partes sacrificará su soberanía fiscal en pro de aumentar su actividad económica tanto local como internacional, y aunque la renuncia a dichos ingresos fiscales puede estar justificada con todas las ventajas que previamente se han descrito, puede generar una gran oportunidad para que la parte con mayor influencia política y económica

tome ventaja de la situación, y establezca cierta presión a la parte más “débil” para que el sacrificio recaiga en ella. Esta parte “débil” es llamada así debido a que en su mayoría son naciones que buscan fomentar su desarrollo lo más rápido posible; su situación social y económica no pasa por su mejor momento, y para esto requieren inyectar su economía lo más rápido posible, lo que puede llegar a fomentar la Competencia Tributaria entre estas partes⁵. Es precisamente en este punto dónde se debe entrar a explicar con mayor detalle las medidas multilaterales o modelos internacionales en cuanto a la estructura de los convenios para eliminar la DII, para poder entender mejor las desventajas mencionadas.

4. Modelos Internacionales de los Convenios para eliminar la DII.

Se mencionó previamente como los CDII pueden llegar a entorpecer la legislación tributaria si no están bajo un modelo que los encamine hacia los mismos objetivos, pues bien, son las medidas bilaterales que se encargan de articular los esfuerzos que se establezcan en cada uno de ellos.

Estas medidas multilaterales son establecidas por organismos multilaterales, en la búsqueda de coordinar los esfuerzos de las naciones y contrarrestar mucho mejor a la DII, es decir que *“los modelos de Convenio surgieron como mecanismos complementarios a los Convenios bilaterales como contribución de las organizaciones internacionales para su elaboración, ante la necesidad de fijar una estructura y un contenido homogéneo y coherente al tratamiento de los conflictos tributarios internacionales derivados de la imposición simultánea sobre la renta trasnacional”* (García, 2009). Actualmente, en el mundo se encuentran dos modelos que han guiado el camino a la mayoría de los CDII establecidos: el modelo de la Organización de Naciones Unidas (ONU) y el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), cada uno de estos bajo la estricta determinación de un principio, el *principio de la fuente* o el *principio de la residencia*, que determina el camino tomado por las partes involucradas. Es preciso

5 Fenómeno en el cual los países (generalmente en vía de desarrollo) compiten bajando o eliminando imposiciones tributarias para establecerse como país atractivo para el retorno de las inversiones. Con respecto a esto, se puede ver con claridad como los CDII pueden por un lado llegar a atacar a la Competencia Tributaria y así mismo como pueden incentivarla; depende mucho de la forma en que se usen los convenios firmados y bajo qué modelo se encuentren.

entender el significado de dichos principios, pues de ellos se fundamentará mi análisis y crítica hacia la situación que envuelve a la DII (Duque Romero, 2009).

En palabras concisas, el fin de un convenio es establecer la repartición de la soberanía fiscal sobre un hecho gravable entre las naciones involucradas, así pues, los modelos, bajo cualquiera de los dos principios, establecen cuál de las naciones debe sacrificar su soberanía en pro del libre comercio internacional. Un CDII que esté basado en el *principio de la residencia*, permite que la tributación que ejerce un estado, se haga sobre las rentas internacionales de las personas jurídicas y naturales que residen en su territorio, mientras que el *principio de la fuente*, otorga esta potestad al estado o nación donde se originan o donde se tienen los factores productivos para suscitar las rentas (Serrani & Falco, 2013). Las consecuencias de la utilización de cada uno de los principios en la constitución de los CDII son variadas, y son éstas mismas las que desemparejan los caminos para eliminar la Doble Imposición Internacional.

Independientemente del modelo al que se someta un CDII, alguno de los estados renuncia a su soberanía fiscal en pro de su actividad comercial. Si se analiza dentro del punto de vista de la teoría de la tributación optima⁶, la aplicación del *principio de la residencia* ocasionaría que la rentabilidad después de impuestos del ahorro interno de un país se vea reducida, puesto existiría un impuesto sobre la propiedad del capital (ahorro), lo que se nivelaría la rentabilidad bruta del capital mundial, mientras que, bajo el *principio de la fuente*, la carga recae sobre la inversión e incentivando al ahorro interno; una escisión clara entre los dos objetivos que marcan cada uno de los objetivos (Bayona, 2016). En base a esto, puedo entonces marcar una discrepancia entre los dos modelos existentes y mencionados anteriormente a partir de la definición de los principios existentes; la OCDE establece en su modelo el uso del primer principio, entre tanto la ONU (siendo un modelo más reciente) usa en sus dictámenes el *principio de la fuente*.

El primer modelo tenía sus inicios en 1969, cuando publicó modelos de convenios tributarios especializados en la renta y el patrimonio, y a partir de allí, sus modificaciones se hicieron constantes, intentando adaptarlos a las necesidades que cada época exigía⁷. Aun así, el modelo de la OCDE,

6 Es decir, otorgar al sector público recursos suficientes para financiar distintos programas de gasto, pero sin alterar las conductas de los agentes económicos.

7 Desde la publicación de 1992 hasta el 2010, se han realizado siete modificaciones y actualizaciones.

fue bien recibido por la mayoría de las naciones pertenecientes a esta organización, en atención a lo cual, el modelo fue ganando notoriedad e influencia en las administraciones fiscales de cada país, trasladándose a los países no pertenecientes al dicho organismo, considerados en su mayoría, estados en vía de desarrollo. Indudablemente, dichas naciones se ven casi obligadas a desarrollar los paramentos que se les dicta, puesto que, si su pretensión es impulsar su economía abriendo sus fronteras a capital extranjero, la suscripción a este modelo es, prácticamente, una exigencia para atraer la influencia económica de los inversionistas residentes en naciones altamente desarrolladas (Figueroa, 2001). Con base en esta situación, se puede aseverar el desequilibrio presentado en el sacrificio fiscal que se realiza en las partes del convenio si se establece bajo el modelo de la OCDE; en las manos del estado con menos inversionistas que exporten su capital recaerá dicho sacrificio, que suelen ser los países en vía de desarrollo, lo que conlleva entonces a que sacrifiquen trascendentales ingresos en sus arcas fiscales⁸. Al observar que citado modelo presenta parámetros inequitativos para una de las partes, el modelo de la ONU, nace entonces, como una alternativa de adopción.

En 1963 se creó el Grupo de Expertos sobre Acuerdos Fiscales, que, al contar con integrantes de distintos países, sin importar si son o no desarrollados (como si lo hace el primer organismo a mención), le permitió establecer un modelo un poco más equilibrado ante las necesidades de todo tipo de nación. Nacido en 1980, seguía en su mayoría los preceptos de su antecesor, pero otorgando el *principio de la fuente* a artículos concretos de los CDII⁹ que hablaban sobre rentas específicas (García, 2009), recuperando así, los estados en vía de desarrollo, parte de la soberanía tributaria que sacrificaban con el modelo anterior. Sin embargo, es importante aclarar que dicho modelo no nace en la necesidad de reemplazar al anterior, si no como un complemento que ayude a reforzar las posibles falencias encontradas en los preceptos de la OCDE (Naciones Unidas, 2013), en el sentido que abarca más la voz de naciones que no son escuchadas dentro de los comités fiscales de dicha organización.

Aunque estos modelos se han establecido a lo largo del tiempo como la forma en establecer la mayoría de convenios a lo largo del mundo, no lo

8 Este ingreso es importante para sustentar el gasto público elevado que presentan los países en vía de desarrollo, debido a las peculiaridades de su sociedad: desigualdad, hambre, pobreza, falta de infraestructura, educación, entre otras.

9 Artículo 5 sobre el establecimiento permanente; el artículo 7, sobre los beneficios empresariales; y los artículos 10, 11, 12 y 13 que datan sobre los dividendos, intereses, regalías y las ganancias de capital respectivamente.

exime de tener duras críticas. En un convenio bajo el modelo de la OCDE, el país de la fuente es el sacrificado en cuanto a rentas se refiere en pro de las inversiones que entran a su territorio por parte del país de residencia; todo hasta acá no supone un problema, debido a que se supone que las dos partes cuentan con un desarrollo económico parejo (FitzGerald, 2002). Piense, usted como lector, que el país de la fuente es uno en vía de desarrollo el cual presenta ciertas características conocidas, pero para el presente estudio se resume en la latente necesidad de tener recursos económicos e impulsar y solucionar los problemas económicos y sobre todo sociales que padece; ahora ponga como país de residencia a una nación desarrollada, la cual cuenta con gran capacidad económica, en su mayoría no tiene problemas sociales urgentes o profundos, y además cuenta con empresas o multinacionales ya posicionadas en el mercado global. Si dichas naciones establecieran entre ellas un CDII bajo el modelo de la OCDE, implicaría que el país de la fuente o el que está en vía de desarrollo estaría realizando ciertas concesiones tributarias que por su capacidad empresarial local no tendría como compensar, es decir, esta nación sacrifica ingresos tributarios por las inversiones que hacen en su territorio, pero sus empresas no tienen la capacidad de invertir en el extranjero lo que genera, en este caso, una descompensación en el equilibrio fiscal que pretendía el convenio (Figueroa, 2001).

Bajo este modelo entonces no se puede apreciar tanto los beneficios que trae la suscripción de un CDII cuando un país en vía de desarrollo establece un convenio con un país desarrollado, y esto llega a ser preocupante cuando existe una clara tendencia en el mundo a que los países en desarrollo sean el foco de inversiones extranjeras directas, mucho más de lo que sus residentes pueden llevar hacia el exterior, y en el exiguo caso de que un país cuente con empresas que puedan sostener el ritmo a nivel global, en la mayoría llegan a ser insuficientes o se ven abrumadas con el tiempo ante las potencias empresariales ya establecidas en el país de desarrollo.

¿Se puede afirmar entonces, que al ser la OCDE principalmente conformada por naciones desarrolladas marcan un camino conveniente hacia sus principales integrantes aprovechando la influencia económica que tienen en el mundo? No puedo asegurar esto, pero según todo lo que se ha mencionado me atrevería aseverar esto. La OCDE se enfrenta ante un escenario con las siguientes características; convenios de índole tributaria beneficiosos para sus integrantes (que suelen ser grandes exportadores de capital) cuando se firman con naciones con un desarrollo menor; en segundo lugar, naciones en vía de desarrollo deseosas de integrar su comunidad económica y con una gran necesidad de

recursos económicos, y finalmente presentan una influencia significativa en el mundo económico; en definitiva un atmósfera perfecta para establecer CDII con naciones en vía de desarrollo bajo el *principio de la residencia*, y es claramente lo que demuestra la evidencia (FizGerald , 2002).

Es acá donde me permito retomar al anterior apartado y hacer un pequeño paréntesis, para mencionar la competencia tributaria, fenómeno que se puede ver fomentado al estar enmarcado en este contexto. Los países en vía de desarrollo en su afán de atraer la inversión extranjera directa de las naciones pertenecientes a la OCDE, compiten entre ellas bajando o eliminando imposiciones tributarias y así convertirse en un país atractivo para el retorno de las inversiones.¹⁰ En este sentido dichas naciones comienzan a firmar no solo CDII bajo el *principio de la residencia*, si no cualquier otro convenio donde se sacrifique su soberanía fiscal, perjudicando el nivel de ingresos tributarios aun sabiendo que son los países que más necesitan dichos recursos.

En este sentido se pensaría que establecer CDII bajo el *principio de la fuente* sería más provechoso para las naciones en vía de desarrollo, debido a que suelen ser naciones importadoras de capital, lo que les permitiría gravar actividades económicas generadas por agentes que no residen en su territorio, es decir, las ganancias procedentes de gravar los ingresos de los inversionistas extranjeros serían mayores que la perdida derivada de no gravar los ingresos por activos en el exterior de sus propios residentes (FizGerald , 2002). Esto significaría que, las otras naciones involucradas, exportadoras de capital, se vean claramente desmotivadas para firmar CDII de esta naturaleza.

La pregunta es entonces ¿Cuál de las dos partes estaría más dispuesta a ceder? Jaque López (2010) explica que “la tributación internacional de los ingresos consiste en la interacción de estos principios junto al análisis de lo que hace o entrega cada país al otro, además de requerir el entendimiento del por qué se hace” (p. 3). Es normal entonces que en el marco internacional actual los CDII busquen establecer un equilibrio en el sacrificio realizado, y en este sentido nace el Modelo de la ONU, que, aunque sigue otorgando el *principio de la residencia* en la mayoría de las rentas, establece la excepción en otras rentas para acercarse a la medida que se desea en cuanto a los ingresos fiscales se refiere.

A pesar de todo esto, el modelo de la OCDE es el que prevalece en la actualidad en los convenios establecidos alrededor del mundo, presentando variantes

10 Sin mencionar que así es como crean los paraísos fiscales.

a lo largo del tiempo muy ínfimas como para establecer un cambio radical (Lang, 2014); desafortunadamente o afortunadamente, Colombia es un país que suscribe acuerdos para eliminar la DII bajo estos preceptos.

5. La DII en Colombia

Colombia, al igual que muchos de los países latinoamericanos¹¹, tiene políticas neoliberales encaminadas principalmente en tres ramas; reducción de los impuestos sobre el comercio internacional, dependencia de los flujos de la inversión extranjera que van de la mano con modelos de desindustrialización y con el afianzamiento de modelos primario-exportadores, y finalmente la deslocalización de la producción (Serrani & Falco, 2013). Esto indica que tanto la doble imposición internacional como los convenios de los cuales he venido explicando tienen implicaciones directas hacia su economía.

En un análisis de la tributación colombiana internacional, se halla una falta de control fiscal ante las actividades de comercio exterior, con una legislación tributaria permisiva (Bayona, 2016). Esto puede llegar a ser bastante preocupante ya que, al ser un país importador de capital, que además suscribe CDII bajo el modelo de la OCDE, está dejando escapar cuantías fiscales necesarias para su desarrollo por falta de un control más estricto que evite el crecimiento o fortalecimiento de prácticas, tales como la elusión o evasión fiscal (Sierra, 2015).

Es evidente entonces, como la Doble Imposición Internacional se convierte en un problema importante para la economía colombiana, por lo que se realizan, en primera instancia, ciertos métodos unilaterales instaurados en el Estatuto Tributario: el crédito fiscal (artículo 254), la exención (artículo 233) y deducción (artículo 256). No me detendré mucho en este tema, debido a que presentan los problemas que ya he mencionado con respecto al alcance; casos muy concretos que no tienen trascendencia si no se enmarcan en un contexto de cooperación tributaria entre las partes involucradas (Duque Romero, 2009).

Ya se ha establecido las grandes ventajas que tiene la suscripción de CDII, y Colombia no está ajena a estas, aunque son opacadas por algunas

11 El ejemplo más claro es Chile, que fue el primero de la región en iniciar el proceso de liberación desde 1973 hasta 1979, por lo cual fue el primero en iniciar a suscribirse en CDII con países de su interés. (Buckingham, 2008)

características internas. Al igual que muchos de los países latinoamericanos, Colombia está constantemente en la búsqueda de cubrir un déficit fiscal importante, lo que genera que se creen o modifiquen asiduamente impuestos dependiendo del plan de gobierno de la administración de turno. Así pues, la producción de un marco legislativo fiscal invariable para las actividades comerciales internacionales que pretende un convenio de esta naturaleza se ve completamente ensombrecida por la falta de estabilidad interna (Secretaría General de la Comunidad Andina, 2003).

Aun así, Colombia tiene suscrito tan solo quince acuerdos a 2016, que si se compara con la cantidad que tiene Chile (más de 25 a 2016) se queda bastante corto. El aspecto positivo de estos acuerdos en el caso colombiano es la firma con naciones claves para la IED, puesto que son países que tienen un desarrollo mejor y disfrutan un importante intercambio económico con el país. Además, también se observa como en los últimos años¹² se han intensificado los esfuerzos por suscribirse a dichos convenios, debido principalmente a la necesidad que tiene Colombia en entablar relaciones económicas internacionales para impulsar su desarrollo. Ahora bien, es preponderante mencionar un aspecto muy preocupante referente a los quince acuerdos firmados por Colombia; en varios casos se observa como los CDII están encaminados tan solo para algunas actividades económicas en específico, dejando de lado puntos importantes que he venido mencionado, tales como el control sobre la elusión y evasión de impuestos, o la misma doble imposición internacional en el impuesto al patrimonio, es decir, que si se aparta los CDII que no cumplen las características deseadas para la mejor explotación de los mismos, Colombia tiene tan solo suscritos convenios realmente provechosos con España, Chile y Suiza (Serrani & Falco, 2013). Es claro cómo se desea entablar convenios de esta naturaleza para fomentar el comercio internacional, pero es de vital importancia que los CDII que se firmen tengan un alcance importante dentro de la legislación tributaria interna para poder aprovechar todos los beneficios que este tipo de acuerdos traen (Bayona, 2016).

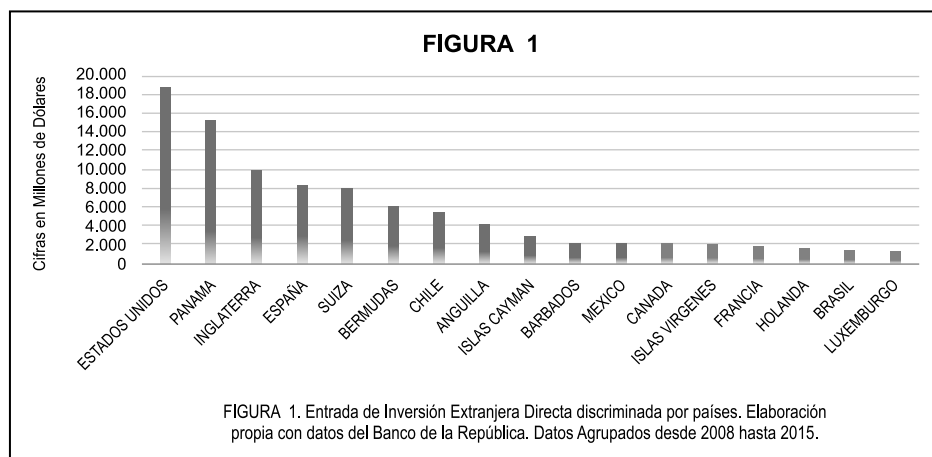
Dichos convenios están en su mayoría establecidos bajo el modelo de la OCDE, debido que este mismo modelo tiene una gran influencia en la mayoría de los países de Suramérica, aunque existe un pequeño¹³ modelo que se encuentra dentro del Pacto Andino, donde Bolivia, Colombia, Ecuador

12 Antes del 2000 tan solo habían firmados cinco CDII.

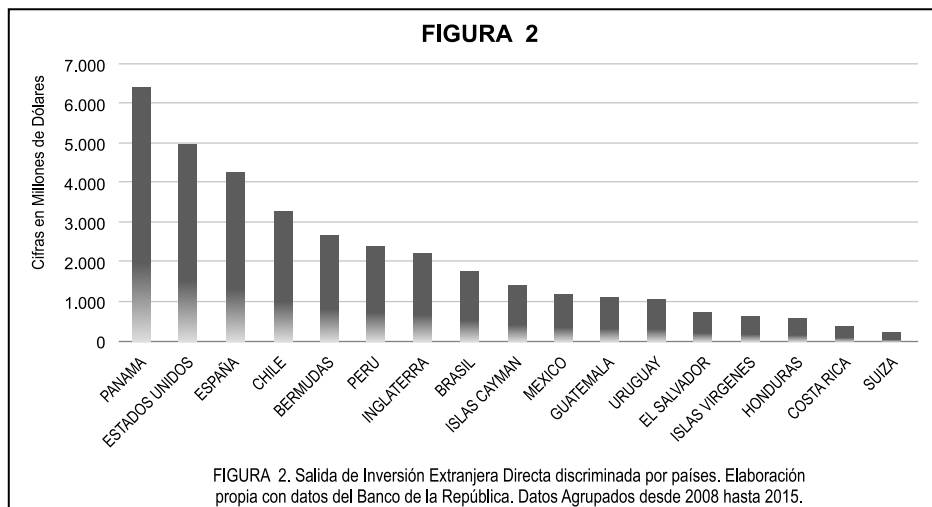
13 Pequeño porque solo lo utilizan los países integrantes y dos convenios más: Argentina-Bolivia y Argentina Chile (Asociación latinoamericana de Exportadores de Servicios, 2013)

y Perú son los miembros actualmente¹⁴ (Comunidad Andina de Naciones, 2018). Dentro de este tratado se encuentran diferentes aspectos, pero lo que compete a la Doble Imposición Internacional, se acuerda que todos los tratados que se firmen entre las naciones participantes deben seguir su estructura principalmente bajo el *principio de la fuente* (D. Byrne, 2005).

Ahora bien, explicado ya el marco legislativo y fiscal referente a la DII y sus respectivos convenios en el caso colombiano, me permito entonces, cruzar dicha información con el comportamiento de la Inversión extranjera Directa (IED) del país (Figuras 1 y 2) para poder así dar un mejor análisis respecto a los posibles efectos de la doble imposición.



¹⁴ Es preciso acotar que Chile fue partícipe desde su fundación en 1969, pero en la dictadura de Pinochet se retiró. Igualmente, Venezuela ingresó en 1973, pero en 2006 dejó el pacto al encontrar diferencias ideológicas con sus integrantes. (Comunidad Andina de Naciones, 2018)



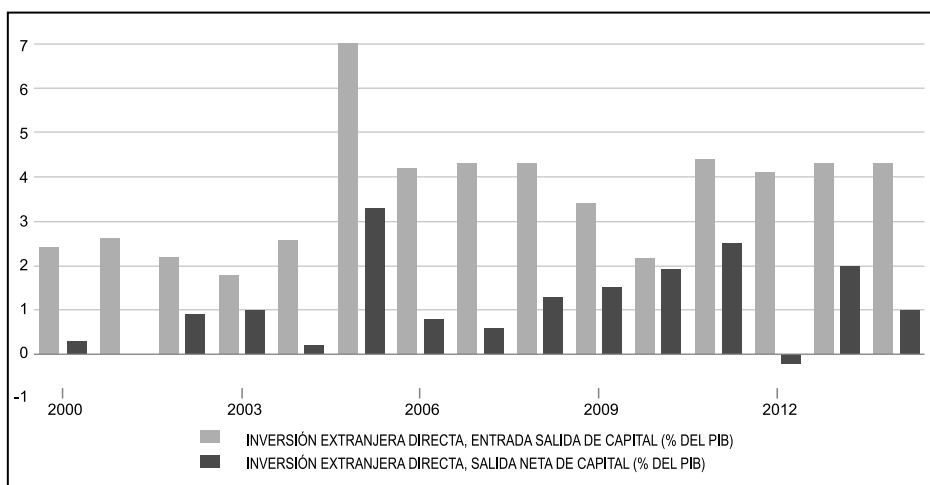
Se puede evidenciar en primer lugar como Colombia sufre un gran problema con respecto a los paraísos fiscales; Islas Caimán, Islas Vírgenes, Bermudas, paraísos fiscales establecidos fuertemente se encuentran dentro de las mayores salidas y entradas de la IED, inclusive por encima de países importantes de la región tales como Brasil, México o Argentina. Se sabe que los CDII atacan problemas derivados a la doble imposición internacional al ejercer un control más estricto con la cooperación de administraciones, entonces, si Colombia tiene suscrito convenios con la mayoría de los países de las figuras¹⁵ ¿Por qué no funcionan? Es evidente que este fenómeno no solo es resultado de la falta de una completa formación de los convenios firmados, pero sí establezco que los CDII firmados por Colombia deben contar con un mayor alcance en sus páginas y las administraciones fiscales así mismo aprovechar estas herramientas brindadas para evitar que recursos fiscales importantes para el estado se escapen de esta forma.

Por otro lado, ahora se puede observar si los CDII firmados son realmente provechosos para el país. Es evidente ahora como Colombia es un país netamente importador de capital, llegando sus entradas de IED al triple de lo que representan sus salidas (figura 3), por lo cual me puedo volver a preguntar ¿El modelo de la OCDE es realmente beneficioso para Colombia? Por todo lo expuesto hasta el momento, la respuesta sería no, porque tan solo basta darse cuenta de que todos los recursos fiscales que se pierden al ceder la soberanía fiscal no están siendo recompensada por las inversiones

15 Países como Inglaterra o Francia no cuentan con CDII.

que realizan los residentes de este país (Figuerola, La Negociación de Tratados Tributarios Amplios, 2001). Igualmente, no se puede olvidar el Pacto Andino, donde al cambiar de principio, no se pueden ver los beneficios debido a que las inversiones realizadas entre los integrantes son poco relevantes, de las cuales tan solo se destaca Perú en la entrada de IED, pero al estar en un CDII bajo el *principio de la fuente*, se vuelve a tener una clara pérdida de ingresos fiscales sin una clara contraprestación (D. Byrne, 2005).

Figura 3. Comparación de entrada y salida de la Inversión Extranjera Directa



Fuente: Elaboración propia con datos del Banco de la República. Datos Agrupados desde 2000 hasta 2015.

6. Conclusiones

Con base en el estudio realizado, es indudable que los CDII son una clara solución a todos los efectos nocivos directos o indirectos de la Doble Imposición Internacional, debido a que establece un marco fiscal estable entre las partes generando un ambiente confiable para los inversionistas involucrados. Entonces la suscripción a este tipo de acuerdos llega a ser preponderante en la agenda fiscal de las naciones que buscan incrementar su comercio internacional.

Ahora bien, el problema llega cuando una nación considera bajo qué principio o modelo va a encaminar sus CDII. El problema de localizar una solución respecto al camino que se debe tomar, radica en la difícil tarea de satisfacer los beneficios de todas las naciones involucradas en los convenios y poder solventar las particularidades que se presentan en cada uno de los casos. Por esto mismo y por las condiciones económicas de los organismos multilaterales (OCDE principalmente) se inclinan tan solo por un principio del cual sacan el mejor provecho las naciones que están mejores ubicadas económica y socialmente, por lo cual creo que la solución podría hallarse en la creación de un modelo que divida la soberanía fiscal de forma equitativa a través de las tarifas. Una aproximación a esto se puede encontrar en la literatura sobre el tema, aunque quiero destacar el trabajo de Jaque López (2010) donde explica con mayor detenimiento este punto, e invito a los próximos investigadores del tema al seguir por esta línea de trabajo y así llegar a un modelo alternativo que solviente las deficiencias encontradas en los actuales.

Finalmente, Colombia en particular, debe empezar a suscribir convenios más beneficiosos para las arcas tributarias del país basadas no solo en el modelo que implante la OCDE, si no analizando las condiciones económicas propias y de su contraparte, armonizando dichos esfuerzos con la creación de una estructura fiscal interna acorde al conjunto de los CDII suscritos, y así evitar que entren ellos mismos entren en conflicto (Serrani & Falco, Acuerdos para evitar la Doble Tributación en América Latina, 2013). De igual forma, se puede retomar los convenios firmados y engrosar su alcance para que los beneficios de los mismos realmente se vean reflejados en la actualidad fiscal colombiana.

Referencias bibliográficas

- Arrioja, A. (1980). La Doble Tributación Internacional. *Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, 13-32.
- Asociación latinoamericana de Exportadores de Servicios. (25 de Octubre de 2013). América Latina: Hub regional de servicios globales. Banco Interamericano de Desarrollo .
- Banco Central de Chile. (2015). *Entradas de IED, 2009-2014*. Recuperado el 2016 de Abril de 8, de <http://www.ciechile.gob.cl/en/inversion-en-chile/estadisticas>
- Banco de la República de Colombia. (14 de Noviembre de 2016). *El Banco*. Obtenido de Preguntas Frecuentes: <http://www.banrep.gov.co/es/contenidos/page/qu-acuerdo-general-aranceles-y-comercio-gatt>
- Bayona, D. (2016). La Doble Imposición Internacional: Principios, convenios y modelos en el contexto colombiano. *Trabajo de Grado*. Bogotá, Colombia: Universidad Nacional de Colombia.
- Buckingham, L. (2008). *Del proteccionismo a la desregulación en Chile y Nueva Zelanda (Segunda parte): Liberalización del comercio y las reformas del sector exportador*. Viña del Mar: Universidad de Viña del Mar.
- Byrne, P. D. (Septiembre de 2005). Convenios para evitar la Doble Tributación: Un análisis del caso del Perú. Inter-American Development Bank.
- Comunidad Andina de Naciones. (02 de 03 de 2018). *¿Quiénes Somos?* Obtenido de Comunidad Andina de Naciones: <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=189&tipo=QU&title=somos-comunidad-andina>
- D. Byrne, P. (2005). *Convenios para evitar la Doble Tributación: Un análisis del caso del Perú*. InterAmerican Development Bank.
- DePasquale, P., & Varley Baker, A. (2 de Septiembre de 2011). Las telecomunicaciones y los métodos para evitar la doble imposición. *Taller de la UIT*. Ginebra.
- DIAN. (4 de mayo de 2004). Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal. Cartagena.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia. (2010). Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y patrimonio. Dirección de Gestión Jurídica.
- Duque Romero, L. (2009). Métodos para eliminar la doble imposición internacional en Colombia. *Revista de Derecho fiscal Universidad del Externado*, 181-204.

- Figueroa, H. (23-27 de Abril de 2001). La Negociación de Tratados Tributarios Amplios. Beijing: Second Interregional Training Workshop on International Taxation and Steering Committee Meeting of the Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, ONU.
- FizGerald, V. (2002). Cooperación tributaria internacional y movilidad del capital. *CEPAL*, 67-82.
- García, F. (2009). Los modelos de Convenio, sus principales rectores y su influencia sobre la doble imposición. (U. d. Venecia, Ed.) *Crónica Tributaria*, 101-123.
- Jaque López, J. (2010). Principios e introducción a la Doble Tributación Internacional. *Centro de Estudios Tributarios*.
- Lang, M. (2014). *Introducción al Derecho de los Convenios para Evitar la Doble Imposición*. ÁMSTERDAM: IBDF.
- López, J. (2010). Principios e introducción a la doble tributación internacional. *Impuestos*, 19-24.
- Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile. (7 de Mayo de 2010). *Chile Formalizó oficialmente su ingreso a la OCDE*. Recuperado el 17 de Abril de 2016, de <http://www.minrel.gob.cl/minrel/site/artic/20100507/pags/20100507170016.html>
- Naciones Unidas. (2013). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre los países desarrollados y países en desarrollo*. Nueva York: Departamento de Asuntos Económicos y Sociales.
- Naciones, C. A. (s.f.). *¿Quiénes Somos?* Recuperado el 11 de Abril de 2016, de <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=189&tipo=QU&title=somos-comunidad-andina>
- Naciones, C. A. (11 de Mayo de 2004). *La CAN cuenta con una nueva norma comunitaria para evitar doble tributación y prevenir evasión fiscal*. Recuperado el 11 de Abril de 2016, de <http://www.comunidadandina.org/Prensa.aspx?id=1205&accion=detalle&cat=NP&title=la-can-cuenta-con-una-nueva-norma-comunitaria-para-evitar-doble-tributacion-y-prevenir-evasion-fiscal>
- Secretaría General de la Comunidad Andina. (2003). *Impacto Fiscal de la integración económica*. Lima: Alexis Valencia, Alberto Barreix, Luis Billela.
- Serrani, E., & Falco, A. (2013). *Acuerdos para evitar la Doble Tributación en América Latina*. Buenos Aires: Fundación SES.
- Sierra, A. G. (31 de agosto de 2015). Evasión de impuestos en Colombia supera los \$6 billones al año. *El País*, pág. Sección de Economía.
- Vallejo, J., & Gutiérrez, M. (2002). Los Convenios para evitar la doble imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes. *Instituto de Estudios Fiscales*, 1-32.