

**LA IMPORTANCIA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LOS
CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN**

**HERNÁN JAVIER LIÉVANO MORENO
LUZ ÁNGELA LÓPEZ SUÁREZ
IBETH LILIAN PIÑEROS RODRÍGUEZ**

**UNIVERSIDAD DE BOGOTÁ JORGE TADEO LOZANO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZACIÓN EN ADMINISTRACIÓN Y AUDITORIA TRIBUTARIA
BOGOTÁ D.C.**

2015

**LA IMPORTANCIA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LOS
CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN**

**HERNÁN JAVIER LIÉVANO MORENO
LUZ ÁNGELA LÓPEZ SUÁREZ
IBETH LILIAN PIÑEROS RODRÍGUEZ**

**Trabajo de grado presentado para optar al título de Especialista en
Administración y Auditoría Tributaria**

**Director:
VÍCTOR MAURICIO CASTAÑEDA RODRÍGUEZ**

**UNIVERSIDAD DE BOGOTÁ JORGE TADEO LOZANO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZACIÓN EN ADMINISTRACIÓN Y AUDITORIA TRIBUTARIA
BOGOTÁ D.C.**

2015

CONTENIDO

RESUMEN	4
ABSTRACT.....	5
INTRODUCCIÓN	6
1. LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL	8
1.1 Generalidades.....	8
1.2 Causas de la doble imposición.....	9
1.3 Factores sociales, políticos y económicos de la doble imposición.....	10
1.4 Evasión y elusión fiscal.....	11
1.5 El modelo OCDE	12
1.6 Las cláusulas en los convenios de doble tributación.....	13
2. GENERALIDADES Y AMPLITUD DE CRITERIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN Y SU ENFOQUE EN COLOMBIA	14
2.1 Disposiciones frente a la doble tributación en Colombia.....	16
2.2 Importancia del intercambio y de los canales de información para la creación de convenios que eviten la doble tributación	16
2.3 Formas de intercambio de información implementados en Colombia	17
3. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	19
3.1 Tratados vigentes en Colombia.....	19
3.2 Acuerdo de intercambio de información con Estados Unidos.....	21
3.3 Pérdidas generadas en Colombia a causa de la evasión de impuestos por cuenta de los paraísos fiscales.....	22
3.4 Alternativas para mejorar el control a la evasión en operaciones tributarias internacionales.....	23
CONCLUSIONES	26
REFERENCIAS.....	27

RESUMEN

Los procesos de apertura económica y globalización han llevado a que los países busquen alternativas para minimizar la carga tributaria y evitar la doble tributación, firmando convenios de doble tributación en los que únicamente se tienen en cuenta los Impuestos sobre la Renta y Patrimonio, para fomentar la inversión extranjera que permite a los países mejorar y desarrollar sus economías. No obstante, la efectividad de estos convenios depende principalmente de un factor fundamental, el intercambio de información.

Este trabajo analiza la importancia del intercambio de información intergubernamental para evitar la evasión, facilitar los procesos de fiscalización y ofrecer mayor seguridad a los inversionistas extranjeros.

Palabras Clave: Convenios de doble tributación; Intercambio de información; Evasión; Elusión; Precios de Transferencia; Globalización.

ABSTRACT

The processes of economic liberalization and globalization have led countries to seek alternatives to minimize the tax burden and avoid double taxation, they have signed double taxation agreements in which only it is taking into account the taxes on Income and Wealth to encourage foreign investment that allows countries to improve and develop their economies. However, the effectiveness of these agreements depends primarily on a fundamental factor, the exchange of information.

This work analyzes the importance of intergovernmental information exchange to prevent evasion, facilitate audit processes and offer greater security to foreign investors.

Keywords: Double taxation agreements; Information exchange; tax evasion; tax elusion; Transfer Pricing; Globalization.

INTRODUCCIÓN

En la década de los noventa en Colombia comenzó el proceso de liberalización económica, que trajo consigo el incremento de la inversión extranjera y, a la vez, generó en el país una competencia elevada en términos de capital extranjero; igualmente, a nivel global incidió en que las economías presentaran variaciones que finalmente terminaron influyendo en la decisión de invertir o no en cada país (Herran, 2000).

En este sentido, una de las variables que más importancia tiene y que determina la utilidad final del inversionista, es el componente fiscal. En efecto, uno de los aspectos que puede tener incidencia negativa en el flujo de inversiones entre los distintos países es precisamente el fenómeno de la doble tributación sobre una misma renta; esto ha conllevado a que se busquen soluciones internacionales con el objeto de coordinar los componentes fiscales de los diferentes países.

El incremento de la evasión, la elusión y el fraude fiscal internacional han incentivado a que los países desarrollen alianzas y busquen nuevas estrategias y metodologías para que las administraciones tributarias de los distintos países involucrados puedan ejercer mayor control tributario. Una de las principales metodologías, que resulta tema fundamental para la administración, es el intercambio de información, con el propósito de poder tener acceso a las rentas que un contribuyente pueda tener o generar en otro país.

Los Convenios de doble Tributación facilitan el intercambio de información entre entidades gubernamentales, con el fin de ayudar en procesos de fiscalización y fomentar la seguridad jurídica de los inversionistas, para evitar que se presenten conflictos que en la mayoría de casos se presentan por criterios de fuente y residencia.

Hoy en día, muchos países buscan medidas bilaterales para evitar la doble tributación y facilitar intercambio de información, por ello firman tratados o convenios principalmente basados en el modelo OCDE, que es usado por países miembros y no miembros de este organismo.

Conjuntamente, la globalización económica, la liberación de los mercados de bienes y servicios, y la internacionalización de los mercados financieros hacen cada vez más necesaria la cooperación administrativa entre los países para enfrentar a las nuevas formas de elusión y evasión fiscal. Así, el intercambio de información se vuelve tema fundamental debido a que muchos individuos obtienen rentas generadas en países diferentes al de residencia.

Este documento se compone de otras cuatro partes. En la primera de ellas se discuten las generalidades de la doble tributación y la importancia del intercambio de información; seguidamente se discute el proceso de reglamentación en Colombia. En la tercera parte se comentan los convenios de doble imposición firmados por Colombia y sus implicaciones; al final se presentan las conclusiones.

1. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

1.1 Generalidades

El crecimiento de las transacciones internacionales, y en general la mayor interdependencia económica, ha conllevado a una variedad de conflictos tanto entre países como entre personas. Una de las principales controversias es la doble tributación internacional, determinada como una situación en la que la renta termina siendo gravada, ya sea de manera parcial o total, en dos o más países, en un mismo año fiscal y para una misma persona (natural o jurídica) (OCDE, 2002); lo que puede ser un obstáculo para las inversiones.

Cada país en el ejercicio de su soberanía es independiente de optar por el sistema tributario que resulte más adecuado a sus objetivos de política económica, por lo cual es libre de gravar en la forma más apropiada las transacciones internacionales que hagan sus nacionales, aunque en materia de inversión esto puede generar grandes barreras. Al respecto, Morales (2012, p.58) comenta:

Las operaciones de compraventa, transferencia de tecnología y financiamiento, efectuadas de un país a otro, van a implicar un doble pago de impuestos a la exportación e importación, sobre la renta, el valor agregado y sobre capitales, el margen de utilidad razonable que debe quedar a beneficio de los interesados se reduce a su mínima expresión, y en algunos casos se vuelve inexistente.

Este fenómeno ha conllevado a que hoy en día se busquen soluciones internacionales con el objeto de coordinar los componentes fiscales de los diferentes países. Actualmente, es clara la tendencia de optar por la firma de convenios o tratados para evitar la doble tributación con el fin de aumentar o mantener las inversiones extranjeras y dejar claro a los contribuyentes cómo sería el pago de su renta, según los países donde se desarrolle la actividad económica.

Además de los convenios, se deben considerar algunas medidas unilaterales para amortiguar la doble tributación. Por una parte, se encuentra el método de imputación, en el cual el Estado de residencia grava todas las rentas de la persona, incluso las extranjeras, pero permite que se deduzcan los impuestos que se hayan pagado en el país donde se generó la renta. Desde otro punto de vista, está el método de exención (DIAN, 2010, p. 35), en el cual el Estado permite excluir de la base las rentas obtenidas en el extranjero, tributando únicamente en el país donde se realiza la inversión.

1.2 Causas de la doble imposición

Los principios generalmente aceptados que aplican los países para gravar la renta se pueden clasificar del siguiente modo, con base en autores como Herrán (2000): principio de fuente, en el que el país solo grava las rentas originadas allí; y el principio de residencia, en que se gravan las rentas originadas por un nacional tanto en el país como las que obtiene en el extranjero.

Teniendo en cuenta esta clasificación, se puede observar cómo surgen conflictos por diferencia de criterios de imposición usados por los países, lo que conlleva a la doble imposición internacional; algunos de estos conflictos son:

- Conflictos fuente – residencia: Se presenta cuando una persona residente de un país lleva a cabo actividades en otro, pero ambos países gravan la renta proveniente de dichas actividades.
- Conflictos residencia – residencia: Evidenciado cuando una persona es considerada residente en dos o más países, y todos gravan sus rentas mundiales con base en la normatividad de cada país.
- Conflictos fuente – fuente: Surge cuando dos países consideran que las rentas fueron originadas dentro de su territorio y las gravan.

En este contexto, cabe aclarar que las regulaciones particulares de los países inciden en la carga impositiva total; por ejemplo, lo que es deducible en un país no siempre es deducible en otro, lo que puede generar evasión o elusión fiscal.

1.3 Factores sociales, políticos y económicos de la doble imposición

Con los grandes cambios que conlleva proceso de globalización, Colombia se ve en la necesidad de firmar convenios para evitar la doble tributación, ya que esto ayudaría al país a incrementar los flujos de inversión extranjera, que es una herramienta importante para favorecer el crecimiento económico.

El más grande desafío en materia tributaria es buscar inversión extranjera para que el desarrollo económico del país sea cada vez mayor y para esto los países en vía de desarrollo como Colombia buscan suscribir convenios para evitar la doble tributación y convenios para el intercambio de información.

De otra parte, la legislación tributaria en Colombia es cambiante, en los últimos diez años el Congreso ha aprobado seis reformas tributarias (Romero, 2005), en que se ha buscado resolver el problema de déficit fiscal siguiendo las exigencias del Fondo Monetario Internacional. Sin embargo, en aras de ofrecer mayor seguridad y estabilidad a ciertos agentes ante un panorama tributario cambiante, la suscripción de acuerdos para evitar la doble tributación también se ha favorecido.

Dichos acuerdos son aplicables únicamente son aplicables a transacciones internacionales entre los países que lo suscriben, los beneficios en su mayoría aplican para los extranjeros que tenga operaciones con el país receptor, hoy en día solo se tiene en cuenta el impuesto de renta y el impuesto al patrimonio.

Con el principio de no discriminación que contempla la Constitución Política Nacional, tanto a nacionales como a extranjeros se les impone los mismos gravámenes, sin embargo existen normas tributarias especiales con las que se regulan las operaciones realizadas por extranjeros, ejemplo de ello es el caso de

renta en el que únicamente se toman como base los ingresos obtenidos de fuente nacional, igualmente se pueden tener en cuenta las retenciones efectuadas por pagos en el exterior cuando no se tiene domicilio en Colombia.

No hay que dejar de lado que la globalización también trajo consigo el uso de redes electrónicas para llevar a cabo todo tipo de transacciones, muchas de las cuales se realizan hacia países con gravámenes bajos y paraísos fiscales, situación que conlleva a que se busque cooperación entre países con el fin de erradicar la evasión, elusión y fraude fiscal, para ello se busca la negociación y posterior suscripción de convenios para intercambio de información tributaria o la inclusión de la cláusula respectiva en los llamados Convenios de Doble Imposición (CDI).

Si bien el análisis de la doble tributación se puede realizar desde puntos de vista económico, social, político y tributario, el enfoque de este trabajo se realiza desde el ámbito tributario.

1.4 Evasión y elusión fiscal

De otra parte, la apertura económica deja un campo que provee oportunidades para la evasión y elusión, entendiéndose la primera como aquellas “conductas que, como la omisión de la presentación de la declaración de rentas o la falta de pago de los impuestos determinados, por ejemplo, también determinan una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, pero que a diferencia del fraude no comporta una maniobra que intenta inducir a error al ente recaudador” (Pita, 2007 p. 7).

Respecto al concepto de elusión, esta lleva a que los contribuyentes hagan uso de las reglamentaciones en materia tributaria para evitar imposiciones. Hoy en día se usan figuras como los precios de transferencia, deducción de gastos, subcapitalización de sucursales y exenciones instauradas en convenios para evitar la doble tributación. Sin embargo, existe algo realmente importante que incide en

este aspecto y es el malestar que produce la falta de información por parte de los llamados Paraísos Fiscales, en los que existe el velo corporativo o bancario que impide obtener acceso a la variedad de movimientos monetarios realizados por nacionales residentes en el país.

Por ende, un elemento clave para que los países suscriban CDI es disminuir los parámetros propiamente dichos por medio del intercambio de información; aunque esto no garantiza la erradicación de la evasión y la elusión fiscal, si logra disminuirlas considerablemente en la medida que permite a la Administración de Impuestos verificar la autenticidad de la información registrada por los contribuyentes en sus declaraciones.

1.5 El modelo OCDE

El Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en sus primeros dos capítulos describe el ámbito de aplicación y define términos y expresiones usados a lo largo del convenio. Entre el capítulo III a V, establecen como cada uno de los Estados contratantes queda en facultad de gravar la renta y el patrimonio con el fin de evitar la doble imposición. En el capítulo VI se dictan las disposiciones especiales y finales. La entrada en vigor y la denuncia del mismo se encuentra en el último capítulo (VII). Adicionalmente se estableció dos mecanismos dentro de los convenios con el fin de eliminar la doble imposición, uno de ellos fija los derechos de imposición para el Estado de fuente y para el de residencia, tanto en renta como en patrimonio (artículos 6 a 22).

El modelo OCDE es el más utilizado para la celebración de este tipo de convenios, teniendo en cuenta que desde su constitución en 1963 implementó en el Art. 26 la cláusula sobre el intercambio de información y hasta la fecha se encuentra vigente, cuya regulación se halla explícita en 16 puntos.

En este sentido, en las posteriores modificaciones de este convenio se evidencian cada vez menos limitaciones al intercambio de información, teniendo en cuenta la importancia que le ha dado a este parámetro a nivel global, para el desarrollo de la tributación internacional.

1.6 Las cláusulas en los convenios de doble tributación

Una de las formas más frecuentes para amparar la legalidad de los CDI y a su vez proteger el intercambio de información, son las cláusulas que incorporan los Estados en los tratados para evitar la evasión y garantizar su aplicación.

Desde los primeros convenios realizados en la materia se interpusieron cláusulas de manera específica en el intercambio de información, comenzando por la expresa aplicación del convenio y encaminándose finalmente a disminuir la evasión fiscal, lo que se puede evidenciar con las actualizaciones realizadas al artículo 26 del modelo OCDE.

2. GENERALIDADES Y AMPLITUD DE CRITERIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN Y SU ENFOQUE EN COLOMBIA

Todos los países poseen características únicas de implementación de modelos tributarios según las necesidades y caminos teórico-prácticos tomados por sus gobiernos, con la finalidad de financiar su desarrollo, crecimiento y sostenibilidad. Por esta razón, cada país ha tomado individualmente la decisión de determinar las diversas bases de renta en las cuales basar su sistema impositivo, sin tener en cuenta necesariamente las bases de renta de otros países y su efecto en la doble tributación; estas decisiones entre más amplias y generales sean implicaran una mayor probabilidad de generar doble tributación.

En Colombia los criterios de fuente y nacionalidad son los que determinan que rentas son gravadas, estos conllevan a la doble imposición internacional ya que el país amplía el poder impositivo para que una renta generada en el exterior pueda ser gravada en Colombia, así ya hubiera sido gravada.

Aunque la normatividad tributaria ha buscado controlar la incidencia de la doble tributación, todavía existen vacíos teniendo en cuenta que la interdependencia de las economías es cada vez más notable, y es allí donde entran los CDI en acción.

Entre los ingresos de fuente nacional y extranjera que se gravan en Colombia y se encuentran contemplados en el artículo 24 del Decreto Extraordinario 624 de 1989, se encuentran, según su origen, los siguientes:

- Rentas provenientes de bienes muebles e inmuebles: la normatividad tributaria local determina que los ingresos producidos por la enajenación o explotación de estos bienes son considerados ingresos de fuente nacional. Estos ingresos son gravados con el impuesto a la renta en el caso de personas naturales, jurídicas, sucesiones ilíquidas, nacionales o extranjeras, con o sin residencia (Herrán, 2000).

En este caso, la doble imposición internacional afectaría a las personas extranjeras o sin residencia, ya que su país de origen, de acuerdo a la legislación interna, podría gravar estas mismas rentas.

- Rentas provenientes del desarrollo de actividades comerciales e industriales: los ingresos efectuados por este tipo de actividades son considerados en Colombia como ingreso de fuente nacional. Asimismo, quedan con la obligación de contribuir al impuesto de renta y complementarios las personas naturales residentes en Colombia, extranjeros cuando tengan residencia continua o discontinua en el país por más de 183 días calendario durante un periodo cualquiera de 365 días y/o personas jurídicas nacionales cuando efectúen actividades empresariales en el extranjero. En este caso, si alguno de los países en los que la persona desarrolla su actividad no cuenta con mecanismos para evitar la doble imposición, esta renta quedaría gravada en los dos países.
- Dividendos y participaciones: los dividendos y participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país o provenientes de sociedades extranjeras son considerados ingresos de fuente nacional, en el caso de las sociedades extranjeras solo si estos son obtenidos por colombianos residentes y dicha sociedad tiene vínculo comercial directa o indirectamente con Colombia.

En Colombia, los dividendos y participaciones solo son gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios en cabeza del beneficiario cuando la sociedad no haya pagado el impuesto. Cuando los dividendos y participaciones ya han sido gravados por la sociedad antes de ser repartidos, se consideran ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional; con lo cual se estaría evitando la doble imposición internacional.

- Prestación de servicios: las rentas por prestación de servicios profesionales, técnicos y/o de asistencia técnica son considerados como

ingresos de fuente nacional, siempre y cuando sean prestados dentro del país.

2.1 Disposiciones frente a la doble tributación en Colombia

Colombia dentro de su política tributaria cuenta con pocos instrumentos internos para evitar la doble imposición internacional. Uno de los mecanismos que contempla el Estatuto Tributario es la exención para personas y entidades extranjeras, las cuales pueden someterse según los alcances de los CDI que en su momento Colombia tenga vigentes. Asimismo, se establece un descuento tributario en que los contribuyentes residentes en el país pueden descontar los impuestos que paguen en el exterior por rentas de fuente extranjera.

Sin embargo, los instrumentos anteriores sólo suponen un alivio parcial en la medida que se termina pagando impuestos con base en la tarifa más alta fijada entre el país de fuente y el de residencia. Así, los convenios de doble tributación pueden constituir un mecanismo de solución, pero al no especificar, en la mayoría de los casos, los procedimientos de intercambio de información ni los parámetros base de tributación, se vuelven ineficaces; por lo tanto se requiere la creación de canales que permitan el flujo de información entre los países contratantes.

2.2 Importancia del intercambio y de los canales de información para la creación de convenios que eviten la doble tributación

La búsqueda de oportunidades de evasión por parte de algunos contribuyentes, hace necesario contemplar políticas, procedimientos, mecanismos y herramientas de colaboración entre países. Hoy en día, dichas oportunidades se han observado en las operaciones con países catalogados paraísos fiscales, como se contempla en el Decreto 2193 de 2013:

Los paraísos fiscales ofrecen ventajas tributarias atractivas para el capital, la actividad financiera de personas no residentes (...) y otras actividades susceptibles de movilidad geográfica, al amparo de una legislación laxa en

materia de controles y poco o nada transparente en relación con la información que se suministra a terceros Estados, con tipos impositivos sobre la renta inexistentes o nominalmente bajos con respecto a los que se aplican en Colombia a operaciones similares; la existencia de normas legales o prácticas administrativas que limitan el intercambio de información; la falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo; la no exigencia de una presencia local sustantiva o del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica (...) puede ocasionar distorsiones tanto en las decisiones de inversión como en las comerciales y, por su efecto, erosionar la base gravable del Estado colombiano.

2.3 Formas de intercambio de información implementados en Colombia

El intercambio de información en materia tributaria ha sumado puntos en la disminución de la evasión y elusión, convirtiéndose en una herramienta para perseguir a todos aquellos que efectúan operaciones encubiertas en países con los cuales se han realizado o se realizarán convenios. Asimismo, la ratificación de convenios con otros países le ha significado a la Administración Tributaria colombiana excelentes oportunidades de control fiscal, especialmente en lo que respecta a precios de transferencia.

Las formas más comunes aprobadas por el comité de la OCDE el 23 de enero de 2006, utilizadas en el intercambio de información por las administraciones tributarias de los países, están basadas en cuatro formas, siempre y cuando hayan sido contempladas dentro de las cláusulas de convenio. Estas formas son:

- Sistema de intercambio automático: Consiste en el intercambio de información que se recoge producto de las actividades realizadas por un residente de otro país en un determinado periodo de tiempo.
- Sistema de intercambio específico: Consiste en el suministro de información a la parte interesada, siempre y cuando ésta no haya podido obtener dicha

información por otra vía y su acceso a la misma sea limitado. La información solicitada en este caso debe ser específica y estrictamente de carácter tributario.

- Sistema de intercambio voluntario: Este tipo de información es suministrada entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes, cuando en una de las dos se descubre información que pueda ser de interés para la otra parte.
- Sistema de investigaciones en conjunto: Este sistema se utiliza para estudiar casos específicos que necesitan la solidaridad de ambas partes para ser analizados, especialmente en lo concerniente a Precios de Transferencia.

Es claro que la Administración Tributaria no tendría acceso a ninguno de estos sistemas si no existiese un convenio que los respaldara, de aquí se deduce su importancia, pero ¿es realmente beneficioso el intercambio de información para la administración tributaria Colombiana? Según lo expresado a lo largo de este trabajo, se puede analizar que la importancia de la ratificación de convenios está explícita en el intercambio de información, que a su vez resulta siendo beneficioso para la Administración, toda vez que permite mejorar la búsqueda de aquellas personas que pretenden evadir sus responsabilidades fiscales refugiándose en paraísos fiscales.

3. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Si bien es cierto que uno de los objetivos de los CDI es disminuir la evasión y elusión fiscal, su alcance puede variar de un país a otro dependiendo de sus intereses. De un lado está Panamá, que siendo uno de los países con mayor número de convenios (CentralAmerica, 2014) solo le interesa evitar la doble tributación; caso contrario al de Estados Unidos, al que parece interesarle celebrar convenios de intercambio de información, aunque aún sean pocos los que ha firmado con países en vías de desarrollo.

El intercambio de información, por su parte, es afectado por factores tanto económicos como jurídicos, que inciden sustancialmente cuando las economías firmantes son diferentes en términos de desarrollo; no obstante, la utilidad que la mencionada información ofrece también está sujeta a las limitantes de extensión y forma con la que ésta se presente.

3.1 Tratados vigentes en Colombia

En Colombia, a partir del año 2002, se reconoce la importancia de los CDI en un nuevo contexto internacional, enfocado ahora en el fomento de la inversión extranjera. Por ende, la política colombiana se centró en las relaciones económicas internacionales entre aquellos países en donde se prevé la doble tributación.

Por otra parte, la DIAN y el Ministerio de Hacienda, con el fin de dar cumplimiento a la ya mencionada política, han contribuido a la firma de la siguiente red de convenios de doble imposición:

Tabla 1. Listado de CDI firmados por Colombia

PAIS	ESTADO	ACUERDO
ARGENTINA	Vigente	Convenio sobre la exención de la doble tributación de las empresas marítimas y aéreas.
ALEMANIA	Vigente	Convenio entre la República de Colombia y la República Federal de Alemania para evitar la doble tributación de las empresas de navegación marítima aérea en el sector de los impuestos sobre la renta y sobre el capital.
BRASIL	Vigente	Canje de notas constitutivo del acuerdo entre Colombia y Brasil para la recíproca exención de doble tributación a favor de las empresas marítimas o aéreas de ambos países.
VENEZUELA	Vigente	Convenio entre la República de Colombia y la República de Venezuela para regular la tributación de la inversión estatal y de las empresas de transporte internacional.
ITALIA	Vigente	Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República de Italia, para evitar la doble tributación sobre las rentas y sobre el patrimonio derivados del ejercicio de la navegación marítima y aérea.
USA	Vigente	Acuerdo para la exoneración recíproca de impuestos sobre los ingresos derivados de la operación de barcos y aeronaves, celebrado entre el Gobierno de Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos de América. Convenio de intercambio de información tributaria.
CAN	Vigente	Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal
ESPAÑA	Vigente	Ley 1082 de 2006. Convenio entre el reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
CHILE	Vigente	Ley 1261 de 2007. Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
SUIZA	Vigente	Ley 1344 de 2007. Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
	Renegociación	Contenido confidencial hasta que se presente al Congreso.
CANADÁ	Suscrito	Ley 1459 de 2011. Convenio entre Canadá y Colombia para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
FRANCIA	Vigente	Acuerdo sobre transportes aéreos entre la República de Colombia y la República Francesa.

Fuente: DIAN (2014).

Según los convenios relacionados con anterioridad, el único país que ha firmado un documento formal de intercambio de información con Colombia es Estados Unidos.

3.2. Acuerdo de intercambio de información con Estados Unidos

El propósito de este acuerdo es permitir que las administraciones tributarias tanto de Colombia como de Estados Unidos, puedan tener acceso a la información tributaria, con el fin de combatir la evasión, la elusión y el fraude fiscal.

En el caso de Colombia comprende intercambio de información sobre impuesto de renta y complementarios, IVA, gravamen a los movimientos financieros. Para Estados Unidos comprende todos los impuestos federales; además de aquellos que tengan *“naturaleza idéntica o similar a la de los impuestos inicialmente comprendidos”* y que surjan después de la entrada en vigencia del Acuerdo. Asimismo, se tienen tres formas de intercambio de información:

- General y automático, en el que se puede intercambiar información sin que exista algún requerimiento por parte de las autoridades tributarias.
- Espontaneo, usado para información específica y relevante, en este tampoco se necesita requerimiento de las autoridades.
- Especifico, se obtiene información específica cuando las autoridades así lo soliciten.

Cuando alguno de los dos Estados solicita información tributaria, este no está en obligación de notificar al contribuyente sobre el cual se está solicitando y/o entregando información.

Para el caso Colombiano se establece que “la información que obtenga la DIAN por parte del Internal Revenue Service (IRS) será confidencial y no podrá divulgarla a ninguna otra entidad, y se constituye como única excepción, la relacionada con información relativa al delito de lavado de activos” (Brigard y

Urrutia, 2013, 7 de mayo). En caso que la DIAN incumpla esta cláusula, incurrirá en las sanciones y penalidades a las que haya lugar.

Este tipo de acuerdos se vuelve tema fundamental en Colombia, por lo que el gobierno está en negociación con países como Curazao y Panamá, para suscribir este tipo de acuerdos y obtener mayor cooperación entre administraciones.

3.3 Pérdidas generadas en Colombia a causa de la evasión de impuestos por cuenta de los paraísos fiscales.

Los beneficios que ofrecen los paraísos fiscales a sus inversionistas incluyen una tasa de tributación del 0% y el velo financiero (ocultamiento de información sobre las transacciones financieras realizadas en el país) que se prestan para la creación de empresas fachada. Estas características de los paraísos permiten que las empresas nacionales que invierten en esos países defrauden al Estado escondiendo sus utilidades.

Por estas razones, en los últimos años el gobierno Colombiano ha venido fijando su atención en todos aquellos capitales que se fugan a través de los ya mencionados paraísos fiscales, que según el Banco de la Republica (2013), pertenecen a una tercera parte del PIB (Producto Interno Bruto). Para evitar esta fuga de capitales, la DIAN se ha visto obligada a reducir sus tarifas tributarias; consiguientemente las grandes empresas terminan pagando menos impuestos.

Según la DIAN, en Colombia se dejan de recaudar aproximadamente cuatro billones de pesos al año en términos de impuestos. Como se observa en la siguiente tabla, en el país se recibieron entre el 2009 y el 2013 USD 60.351 millones por inversión extranjera, de los cuales se calcula que USD 26.256 millones fueron recaudados producto de paraísos fiscales.

Tabla 2. Inversión extranjera directa 2009-2013 (en millones de Dólares)

PAÍSES	2009	2010	2011	2012	2013	TOTAL
1 ESTADOS UNIDOS	2.342,9	1.592,8	2.155,4	2.475,6	2.861,5	11.428,2
2 PANAMA	789,1	1.367,7	3.508,5	2.395,5	2.054,6	10.115,4
3 INGLATERRA	1.399,8	948,8	1.408,5	1.356,9	1.415,3	6.529,2
4 CHILE	55,8	86,1	627,8	3.149,8	318,7	4.238,3
5 SUIZA	166,1	179,9	994,5	698,1	2.083,7	4.122,2
6 ESPAÑA	829,9	113,0	1.164,5	628,0	950,6	3.686,0
7 BERMUDAS	644,9	624,5	924,3	366,7	846,4	3.406,7
8 ANGUILLA	920,0	337,5	482,4	598,3	855,8	3.193,9
9 ISLAS CAYMAN	212,9	332,0	405,9	507,0	607,6	2.065,5
10 BARBADOS	82,0	150,9	337,7	345,0	418,2	1.333,9
11 FRANCIA	152,0	102,1	141,5	303,4	521,0	1.220,0
12 ISLAS VIRGENES BRITANICAS	73,2	175,7	-58,6	486,9	437,3	1.114,5
13 MEXICO	-463,8	-296,0	455,1	849,5	564,6	1.109,3
14 LUXEMBURGO	136,2	4,0	105,5	364,4	235,6	845,7
15 HOLANDA	197,3	1,1	1.071,9	-1.791,7	579,6	58,2
RESTO DE PAÍSES	497,3	709,8	922,9	2.306,0	1.448,0	5.844,0
TOTAL	8.035,6	6.429,9	14.647,8	15.039,4	16.198,4	60.351,0

Fuente: Banco de la Republica (2013).

Con esto, Colombia se ha visto fuertemente afectada en cuanto a recaudo tributario, razón que generó, entre otras cosas, según la DIAN, una nueva reforma tributaria después de dos años de la aprobada en 2012.

3.4 Alternativas para mejorar el control a la evasión en operaciones tributarias internacionales

El objetivo principal de la Administración Tributaria es tener herramientas para controlar las acciones fraudulentas como la evasión fiscal, una de las fórmulas más comunes es que el gobierno suscriba CDI que incluyan la cláusula de intercambio de información tributaria, o que se suscriban más acuerdos de intercambio de información.

Hoy en día no es suficiente que entre administraciones exista colaboración, se hace necesario tener cláusulas específicas de intercambio en las que sean claras las modalidades de intercambio de información, esto con el fin de obtener información ágil y eficaz.

Existen gran variedad de modelos de acuerdo sobre intercambio de información tributaria, algunos de ellos son, según Martinoli (2010):

- Convenio Multilateral para la Asistencia Administrativa Mutua del Consejo de Europa y la OCDE: Este acuerdo se encuentra destinado al intercambio de información en las modalidades automática, espontanea, y previo requerimiento. También se suscriben en este, algunas formas de asistencia mutua como fiscalizaciones simultáneas, con este convenio se otorga alcance amplio al intercambio de información.
- Modelo de Acuerdo de Intercambio de informaciones Tributarias del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT): Este modelo es un poco más amplio al elaborado por la OCDE, ya que en este se autoriza el intercambio de información de acuerdo a la actividad económica del contribuyente, esto hace que la determinación y recaudo de los impuestos sea más preciso. Bajo este modelo se pueden utilizar las tres modalidades de intercambio de información y se permiten las fiscalizaciones simultáneas y las realizadas en el extranjero.
- Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria de la OCDE: Este acuerdo permite el intercambio de información que pueda resultar de interés para las administraciones tributarias. Bajo este modelo solo se usa la modalidad específica.

Ya que existen varios modelos de Acuerdo de Intercambio de Información, sería conveniente para Colombia revisar cada uno de ellos y suscribir con diferentes países este tipo de convenios, que resultan bastante beneficiosos para la administración tributaria y su lucha contra las actividades fraudulentas.

La administración tributaria y el gobierno nacional igualmente deberían revisar cada uno de los CDI firmados, y así poder realizar una nueva negociación de estos convenios con el fin de introducir la cláusula para el intercambio de información.

Esto último se establece como un desafío para combatir la evasión fiscal, por lo que sería necesario diseñar estrategias que permitan realizar un manejo adecuado a la hora de implementar la cláusula de intercambio de información, teniendo en cuenta algunos parámetros como:

- Implementación de leyes internas que concedan a la administración el uso adecuado de la información e incentiven a la creación de nuevos convenios.
- Capacitando a los funcionarios a los que se les otorgará la supervisión y el debido cumplimiento de la información que se transmita a nivel internacional.
- Tomar como ejemplo casos de éxito de CDI que cumplan con la cláusula de intercambio de información, efectuados en otros países, con el fin de analizar y rescatar medidas que puedan ser implementadas en futuros convenios.

CONCLUSIONES

La suscripción de CDI que contengan cláusulas para el intercambio de información fiscal o la suscripción de convenios para el intercambio de información tributaria, podría resultar útil para que la Administración Tributaria pueda erradicar y/o disminuir los índices de evasión y elusión fiscal.

El intercambio de información tributaria internacional se está configurando como una de las mejores herramientas para disminuir considerablemente la evasión fiscal y mitigar sus efectos en términos de recaudo; adicionalmente, con un mayor esfuerzo de la Administración para impulsar el desarrollo de nuevos CDI se logrará restablecer el funcionamiento de una sana competencia de los mercados internacionales.

Es necesario definir y formalizar los canales y procedimientos de intercambio de información, por cada convenio de doble tributación, pues los países poseen diversas estructuras y requisitos para el intercambio de información.

Internamente, Colombia necesita fortalecer y generar herramientas de interpretación y formación, respecto a los usuarios de la información obtenida internacionalmente para el control de la evasión y elusión.

REFERENCIAS

- Brigard & Urrutia (2013, 7 de mayo). *Intercambio de Información Tributaria*. Recuperado de: <http://bu.com.co/es/noticiasypublicaciones/197>
- DIAN (2010). *Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*. Bogotá: DIAN.
- DIAN (2014). Servicios Publicaciones. Recuperado de: http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/pages/Convenios_Tributarios_Internacionales
- Herrán, C. (2000). *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*. Tesis de pregrado. Bogotá: Universidad Javeriana.
- Morales, J. (2012). Obligaciones fiscales de la empacadora arrachera Herford, S.A. de C.V. tesis de pregrado. Unam: México.
- Pita, C. (2007). El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional. En V. Tanzi, A. Barreix, & L. Villela, *Taxation and Integration in Latin America* (pág. 7). Inter-American Development Bank.