

**ESTUDIO DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS EN EL CONVENIO DE DOBLE
IMPOSICIÓN ENTRE COLOMBIA Y ESPAÑA**

**Mary Luz Prieto Suárez
Willy Yadir González Real**

**Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Especialización en Administración y Auditoría Tributaria
Bogotá, D.C., 2016**

**Estudio de los beneficios tributarios en el convenio de doble imposición entre Colombia y
España**

**Mary Luz Prieto Suárez
Willy Yadir González Real**

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

**Tutor
Víctor Mauricio Castañeda Rodríguez**

**Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Especialización en Administración y Auditoría Tributaria
Bogotá, D.C., 2016**

Contenido

RESUMEN	4
INTRODUCCIÓN	5
2 CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN.....	6
2.1 La doble imposición o doble tributación legal del comercio internacional.	6
2.2 Causas de la doble imposición	7
2.3 Medidas unilaterales.....	7
2.4 Convenios internacionales.....	8
3. LA PROMOCIÓN Y PROTECCIÓN DE LA INVERSIÓN EXTRANJERA	10
3.1. Promoción y Protección Recíproca de Inversiones (APPRI).....	10
3.2. Acuerdo entre la República de Colombia y el reino de España para la promoción y protección recíproca de inversiones.	11
3.2.1 Los dividendos.....	12
3.2.2. Intereses	13
3.2.3. Cánones y Regalías.....	14
3.2.4. Ganancias de capital	15
4. DESVENTAJAS DEL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN, PARA LA INVERSIÓN EXTRANJERA EN COLOMBIA	16
CONCLUSIONES	17
BIBLIOGRAFÍA	18

Resumen

Esta investigación comprende un análisis sobre el convenio de doble imposición entre Colombia y España, donde se profundiza en los reglamentos, estatutos y normas que rigen la el perfecto funcionamiento entre las dos partes. Cabe anotar que la normatividad de elusión y evasión de impuestos cobra un papel fundamental en la tributación de ambos países, con unos objetivos económicos y sociales bien marcados, que permiten preservar el cumplimiento de los pactos y de esta forma generar confianza en los inversionistas extranjeros.

Palabras Claves: Convenio de doble imposición, elusión y evasión de impuestos, Tributación.

Abstract

This is an analysis about double taxation Agreement between Colombia and Spain, taking into account all its rules and regulations. Besides, it established standards for perfect operation in the two parts. Also, the paper considers the regulation of tax avoidance and evasion, covering all taxation issues in both Colombia and Spain as well to cover benefits in the short and long term given double taxation agreement, which supports protection of foreign investment.

Keywords: Double taxation convention; avoidance and tax evasion, taxation.

Introducción

En este documento se analiza a profundidad la imposición legal sobre actividades que toman lugar en más de un país, se estudia la postura de Colombia y sus planteamientos para incursionar en la inversión extranjera y el grupo de normas tributarias, adaptadas a los objetivos económicos y sociales, con una amplia proyección al futuro. También encontramos los Convenios de Doble Imposición (CDI), donde se trata la elusión y evasión de impuestos, en cuanto a inversión extranjera dentro de las fronteras territoriales.

En particular, el convenio de doble imposición con España es el tema principal de este trabajo. Los análisis realizados hasta ahora demuestran que esta forma de comercio bilateral ha dejado grandes frutos para el país, de acuerdo a los inversionistas que han ingresado a lo largo de dicho convenio. Es de esperar que para un futuro cercano este tipo de inversionistas aumenten, al definirse de mejor manera y claridad la concreción de los convenios.

Este documento además de esta introducción incorpora, primero, una discusión sobre la promoción y protección de la inversión extranjera desde el convenio de doble imposición entre Colombia y España, aclarando cuales eran los beneficios y los conflictos existentes o que se podrían presentar en el desarrollo práctico del convenio y qué leyes garantizaban su cumplimiento. Luego se tratan los acuerdos para la promoción recíproca de dichas inversiones, donde se establecen los términos legales y las entidades a cargo de dicha protección.

Posteriormente se detalla sobre los sujetos pasivos del convenio, como una forma de dejar en claro temas como la imposición al transporte y legislaciones al respecto, caso de la tributación en aviones de carga. Una vez establecidos estos parámetros iniciales, se consideran los beneficios que ambas partes participantes del convenio van a obtener. Además, se concreta de qué forma se debe aplicar el Convenio de Doble Imposición, con todos sus condicionamientos y leyes que lo respaldan y protegen, de modo que se da una mirada a los mecanismos legales que sobre la marcha de la negociación pueden ayudar a evitar defectos como la doble tributación en casos determinados. También se presentan algunos defectos asociados al convenio y por último se enumeran algunas conclusiones.

2 Convenio de doble imposición

2.1 La doble imposición o doble tributación legal del comercio internacional.

El mayor problema que puede ser un limitante al hacer un negocio internacional de un colombiano o de cualquier persona en el mundo es causado por la doble imposición. La doble imposición, como lo ha definido la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE (1995, citado por DIAN, 2010) "Se presenta cuando una renta obtenida por un contribuyente está sometida simultáneamente a un mismo o similar impuesto en dos o más Estados". Frente a esta problemática, esta misma organización propone crear la suscripción de convenios, donde los estados acuerdan ceder y distribuir su potestad tributaria. Por su parte, Torres (2001, p. 582) afirma:

[...] la principal fuente del Derecho Tributario Internacional, son, sin lugar a dudas, los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI). Los CDIs son una especie del género "acuerdos internacionales en materia tributaria", respecto a los cuales se ha intentado una labor de clasificación jurídica que no parece fácil.

Por su parte, Bujanda (1973) determinan que la doble tributación dificulta la equitativa distribución de la carga fiscal debido a que un mismo hecho imponible es potencialmente sometido a impuestos dos veces o más, lo que al final puede extinguir cualquier iniciativa de emprendimiento.

Como se analiza, la doble tributación es un problema que impide la inversión de extranjeros y coterráneos debido a la cantidad de dinero que se ve involucrado al hacer cualquier tipo de negocio, pues los incrementos en estos impuestos son exagerados y de no cumplirlos los problemas legales no se hacen esperar, razón por los que muchos desertan y buscan hacer empresa con países que ofrezcan garantías y ganancias en la inversión.

2.2 Causas de la doble imposición

Las causas principales por las cuales cualquier ciudadano puede incurrir en la doble imposición obedecen al desconocimiento o falta de información, pues es claro que para un contribuyente su Estado de residencia querrá gravar su ingreso, así como los países en que se genera (DIAN, 2010). Asimismo, una persona podría considerarse residente de dos estados y por lo tanto ser gravada sobre la totalidad de sus rentas dos veces, del mismo modo como ocurriría si dos estados se atribuyan la fuente de una renta.

Para enfrentar este tipo de situaciones, los ciudadanos deben entender que existen ciertos caminos legales que evitan que la doble imposición. Garcia (s,f) hace referencia a los actos jurídicos como la mejor herramienta para llegar a acuerdos favorables, de suerte que la doble imposición puede ser evitada o al menos reducida, a través de dos vías diferentes:

- las medidas unilaterales tomadas por cada uno de los Estados
- Los tratados internacionales.

En la siguiente sección se encuentra cada una de las medidas que se pueden tener en cuenta para evitar la doble tributación.

2.3 Medidas unilaterales

Las medidas unilaterales según Abadín (s,f citado por García, s,f) pueden ser definidas como las "disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario". Este tipo de medidas serán generalmente adoptadas por el país que está gravando en virtud del criterio de la residencia.

Estas medidas se han manifestado como un instrumento importante de lucha contra la doble imposición internacional. Para Garcia (s,f):

[...] en ausencia de convenio internacional, han servido para concienciar a numerosos países de los beneficios que se derivan de encontrar una solución internacional a estos problemas. Las ventajas que se obtienen con las medidas que tienen su origen en el Derecho

Internacional, frente las que adoptan los Estados de forma individual, se puede fundamentar en un hecho concreto: la eliminación de la doble imposición internacional no se lograría adoptando todos los países idénticos criterios, sino que exigiría, además, una armonización de las estructuras tributarias, cuestión ésta que no parece una opción cercana, ni siquiera en países como los que son miembros de la Unión Europea, que participan activamente en una organización de integración económica.(p.3)

En particular, y de acuerdo con Spitz, (s,f), hay diferentes instrumentos para articular las medidas unilaterales para evitar la doble tributación, entre los que se encuentra la exención en la base imponible del impuesto nacional, el crédito fiscal y las reducciones en el tipo de gravamen del impuesto local. Sin embargo, las medidas unilaterales muchas veces pueden cambiar y generar incertidumbre para el contribuyente, de modo que también se encuentran los convenios internacionales como una alternativa de solución de tipo multilateral.

2.4 Convenios internacionales

Este tipo de medio ha cobrado mayor fuerza y populismo en el mundo, puesto que los resultados han tenido éxito y han sido efectivos. Por lo menos en conferencias, seminarios y demás reuniones donde se ha tratado este tema se ha resaltado sobre los beneficios de este tipo de convenios

Para (Rodríguez, 1973) dichos convenios se pueden emplear para fomentar las inversiones entre países así como la cooperación en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Asimismo, según este autor (1973, 238):

Los convenios ofrecen importantes puntos de interés para cualquier Estado. Los países desarrollados se aseguran que sus inversiones realizadas en el exterior no soportan un gravamen excesivo [...]; respecto a los países en vías de desarrollo, hay que hacer notar que una importante red de convenios, unido a una serie de medidas administrativas tendentes a favorecer las inversiones extranjeras, puede coadyuvar a su desarrollo económico.

Por otro lado, estos convenios siguen distintos mecanismos para evitar la doble imposición, y que según Gil (s.f.) pueden dividirse en dos grandes grupos. uno de exención en que un Estado excluye aquellas rentas que sean gravadas por otra parte en virtud del convenio; y el métodos de imputación, que permite la deducción de los impuestos pagados en el extranjero.

3. La promoción y protección de la inversión extranjera

Chacon (2013, p.2) reconoce la promoción y la inversión extranjera como “la necesidad de promover y proteger las inversiones extranjeras con miras a favorecer la prosperidad económica”. Entre tanto, las partes se obligan a otorgar un trato justo a las inversiones evitando discriminar entre inversionistas. En particular, y para estos fines, se debe mencionar la figura de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones

3.1. Promoción y Protección Reciproca de Inversiones (APPRI)

Es un acuerdo que establece lineamientos claros y precisos para solucionar toda clase de conflictos que surjan entre el inversionista y un país bajo un entorno jurídico estable y seguro, que evidencia un respaldo para la solución de cualquier tipo de problemáticas que se presenten en el desarrollo de lo pactado. Funciona como una garantía jurídica aplicada a través del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI). Así, se establecen reglas claras y precisas que evitan la desviación de los acuerdos comerciales. Al respecto, el CIADI establece que ésta “es la principal institución en materia de arreglo de diferencias relativas a inversiones [...]. El Convenio del CIADI entró en vigor el 14 de octubre de 1966”.

El CIADI proporciona las herramientas adecuadas y capaces de promover la seguridad jurídica a las inversiones internacionales, basada en estudios realizados sobre el régimen de arbitraje y conciliación, estableciendo una normatividad perfecta que en la práctica es una forma de resolución de diferencias entre los inversionistas extranjeros y el estado receptor.

Con base en el convenio CIADI, en relación a lo establecido en cada uno de sus acuerdos, en el entorno legal opera como un recurso de apoyo a los pactos bilaterales, para lo cual se acoge a los acuerdos APPRIs. Estos son instrumentos que establecen la promoción, confianza y disminución de riesgos, eliminando barreras importantes dentro del comercio internacional y atrayendo la inversión extranjera al aportar respaldo y garantía.

3.2. Acuerdo entre la República de Colombia y el reino de España para la promoción y protección recíproca de inversiones.

Como se ha venido mencionando en todo el documento, esta investigación se centra la relación Colombo-Española, iniciada mediante convenio bajo el ministerio de Carolina Barco para Colombia y Miguel Ángel Moratinos para España dejando en claro los siguientes precedentes.

Mediante el ministerio de relaciones exteriores (España, 2005,p.1) " El 31 de marzo de 2005 en la ciudad de Bogotá, se logra firmar el Acuerdo entre la República de Colombia y el Reino de España, para la promoción y protección recíproca de inversiones". Es importante resaltar que éste incluye una cláusula que permite que en el hipotético caso de una expropiación, ya sea en España o Colombia, que la parte afectada sea indemnizada con un valor justo, que corresponde al precio de la inversión. Mediante este tipo de convenios se han logrado introducir grandes empresas a Colombia, con inversiones muy fuertes. Además, y en cuanto a tributación, según Téllez (2008, p. 2):

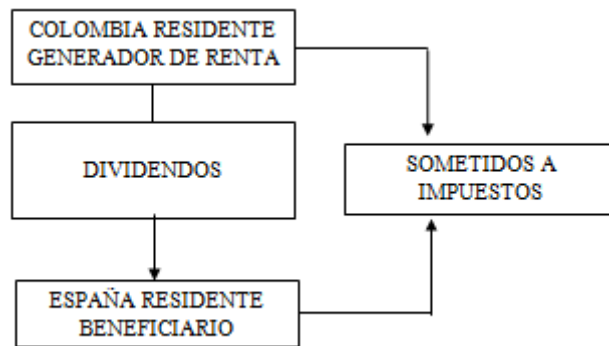
Este tratado, basado en los parámetros del modelo OCDE de convenios de doble imposición, señala las reglas que a partir de su la entrada en vigor, aplicarán para el tratamiento del impuesto sobre la renta y del impuesto al patrimonio. Reglas propias sobre rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, transporte aéreo y marítimo, dividendos, intereses, cánones o regalías, ganancias de capital, servicios, pensiones y otras rentas, deberán ser consideradas de manera especial para la aplicación de los impuestos y retenciones a descontar.

Por su parte, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) junto al Ministerio de Hacienda y Crédito Público han anexado al tratado bilateral una cartilla denominada “convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal”, en que se establecen conceptos básicos. A continuación se detallan las características más importantes de acuerdo con diferentes tipos de ingreso.

3.2.1 Los dividendos

En el artículo 30 del Estatuto Tributario de Colombia se encuentra que la definición de dividendos es la distribución ordinaria o extraordinaria de la utilidad neta realizada a los socios, de acuerdo a su porcentaje de participación en la sociedad. En la Ley 1082 de 2006 en su Artículo 10 Numeral 3 establece el concepto de dividendo, como el rendimiento de las acciones, bonos de disfrute y participaciones sociales. Por su parte, los dividendos se establecen en el artículo 10 del CDI entre Colombia y España.

Figura 1: Cobro de Impuesto Compartido (Artículo 10, numeral 1)



Fuente: Elaboración propia del autor.

Tabla 1: Condiciones para gravar los dividendos

BENEFICIARIO	% Participación en la Sociedad	Tarifa diferencial CDI	Artículo 10, numeral 2
Residente del otro Estado Contratante.	< 19 %	0 %	Incisos a
	> 20 %	5 %	Incisos b

Fuente: Elaboración propia del autor.

Tabla 2: Ejemplo dividendos recibidos por empresa colombiana de empresa española

CONCEPTO	CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION		SIN CONVENIO
	25% PARTICIPACION EMPRESA (A)	15% PARTICIPACION EMPRESA (B)	
	Dividendo	\$60.000	
Tarifa diferencial	5%	0%	19%
Impuesto	\$ 3.000	\$ 0	\$11.400
Dividendo Pagado	\$57.000	\$60.000	\$48.600
Tarifa de Renta en el Exterior	30%	30%	30%
Imp. de Renta en el Exterior	\$18.000	\$18.000	\$18.000
TOTAL IMP. RENTA EXT.	\$21.000	\$18.000	\$29.400

De acuerdo al porcentaje de participación que tiene esta empresa en España se aplica la tarifa diferencial y se aplican los respectivos impuestos para llegar a un Impuesto total, evidenciando el beneficio del convenio en cada caso. Se debe aclarar que para establecimientos permanentes aplica lo establecido en la Ley 1082 de 2006 en su artículo 7.

3.2.2. Intereses

El CDI entre Colombia y España, en el artículo 11 establece que los intereses pueden ser gravados en el estado de residencia del beneficiario y a la vez en el estado de la fuente, aunque en este último a una tarifa máxima del 10%. Además, los intereses podrían ser gravados en el Estado de residencia del beneficiario si:

- El beneficiario es una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales.

- Los intereses se generan por la venta a crédito de mercancía.
- Obedecen a intereses por créditos con bancos u otra institución de crédito.

La Ley 1082 de 2006 también explica a qué se hace alusión cuando se habla de intereses. Al respecto, dice:

El término “intereses” [...] significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor y, en particular, los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos, así como cualesquiera otra renta que se someta al mismo régimen que los rendimientos de los capitales prestados por la legislación fiscal del Estado del que procedan las rentas.

3.2.3. Cánones y Regalías

El pago de regalías a España por la explotación de intangibles, marcas, licencias, patentes, etc. estará sujeto a retención en la fuente a una tarifa de 10% (actualmente 33%). Se considerarán incluidos en el concepto de regalías los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría. Asimismo, se entenderá que el concepto de asistencia técnica se refiere a la asesoría dada mediante contrato de servicios incorporeales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica.

Tabla 1. Cánones de regalías en servicios de asistencia técnica

PAGO CONCEPTO	TARIFAS ESPAÑA SIN CONVENIO	TARIFAS ESPAÑA CON CONVENIO	TARIFAS COLOMBIA SIN CONVENIO	TARIFAS COLOMBIA CON CONVENIO
Cánones regalías	19%	10%	33% o 14%	10%
Servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría	24%	10%	10%	10%
Intereses	18%	(i) 10%	33% ó 14%	(i) 10%

Tabla: resumen de retenciones

- (i) no sujeción si:
- El beneficiario efectivo es un Estado, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales
 - Si los intereses se pagan en relación con la venta a crédito de mercancía o equipos
 - Los intereses se pagan por razón de créditos concedidos por un banco o por otra institución de crédito residente de un Estado contratante

Fuente: Embajada de España en Colombia.

3.2.4. Ganancias de capital

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de sociedades colombianas no serán gravables siempre que no se derive en más de un 50% de bienes inmuebles situados en Colombia. Por otro lado, se establece el 33% de retención en la fuente por arrendamiento y se realiza una disminución por el pago de las franquicias.

En todo caso, medidas de tipo tributario como las acá comentadas obedecen a los retos que ha generado la globalización, proceso que aunque presenta fallas en ámbitos como el desbalance en el orden de jerarquía que adquieren las partes, es inevitable asimismo. No obstante, se trata de que a través de un adaptación de la legislación, ante todo en las áreas tributarias, se logren reducir los efectos negativos del proceso, que de otro modo presuponen una caída de la recaudación dada la competencia fiscal entre países.

4. Desventajas del convenio de doble imposición, para la inversión extranjera en Colombia

Figuroa (s.f.), ex presidente del Grupo de Expertos en Cooperación Tributaria Internacional de la ONU, plantea reparos a los acuerdos entre un país desarrollado y otro emergente, por los desequilibrios entre ambos. En particular, el autor mantiene que:

La celebración de tratados tributarios mediante los modelos más utilizados para resolver el supuesto problema de la doble imposición internacional conlleva un sacrificio fiscal para los países en desarrollo, en general no compensado por las supuestas mayores inversiones con las que se intenta justificar la suscripción de los mismos.

La disminución del recaudo tributario directo, se da por las limitaciones y deducciones del impuesto, como lo evidenciamos al analizar la Ley 1082 de 2006, para el caso de los dividendos. Al establecer la residencia del sujeto pasivo, para uno en particular se presenta un conflicto, y por ende entre los estados contratante, pues se pone en evidencia que a pesar de las condiciones igualitarias en que fue planteada la negociación, una de las partes se puede ver más favorecida. Con base en esto surgen las argumentaciones para consolidar las limitaciones y los descuentos establecidos en el convenio.

Conclusiones

En Julio de 2006 los gobiernos de España y Colombia, ratifican el tratado de doble imposición, mediante la Ley 1082 de 2006. Este tratado señala las reglas que se aplican para el tratamiento del impuesto sobre la renta y del impuesto al patrimonio, rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, transporte aéreo y marítimo, dividendos, intereses, cánones o regalías, ganancias de capital, servicios, pensiones y otras rentas. Además, se estableció el intercambio de información en aras de evitar los fraudes y la evasión de impuestos.

Este acuerdo brinda garantías demostrables al buscar evitar la doble tributación. Los beneficios de este tratado están en que permiten fomentar la inversión y el comercio, incorpora mecanismos para otorgar confianza, aumenta la seguridad y la estabilidad jurídica sobre las normas tributarias, reconocen los principios de no discriminación y contribuye a una mejor implementación de las normas de precios de transferencia y de procedimientos de cooperación recíproca.

En cuanto al margen legal, cabe anotar que estos tratados pueden tener una aplicación directa una vez se firman; y además se requiere adaptar a las leyes de cada país y se rige bajo el derecho internacional tributario, lo que puede demorar su implementación. También es de resaltar que cada país que lo firma establece conceptos como residencia, establecimiento permanente, rentas incluidas y el contexto en el que aplica.

El pactar estos convenios bilaterales, que le dan un carácter internacional a la economía nacional, puede mejorar las perspectivas de desarrollo interno. Al respecto, Colombia se ha visto en la obligación de modificar su legislación en áreas como la tributaria, para poder equipararse al tratamiento que brindan otros países para de ese modo evitar restringir el flujo de capitales.

Bibliografía

- Abadín, E. A. (s,f). *Métodos para evitar la doble tributacion*.
- Bujanda, F. S. (1973). *"Hacienda y Derecho"*. Madrid: Ed. de Derecho Financiero.
- Chacon, F. (2013). Inversion extranjera y proteccion. *La Nacion*, 3.
- DIAN. (2010). CONCEPTOS BASICO. *CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVACION FISCAL*.
- Figuerola, A. (s,f). *Voces en el fenix*. Argentina.
- Garcia, N. S. (s,f). *La doble imposicion internacional*. Valencia,España: Sindicatura de Cuentas de la Generalitat Valenciana.
- García, N. S. (s,f). *LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL* . Valencia España: Sindicatura de Cuentas de la Generalitat Valenciana.
- Gil, J. d. (s,f). "Convenios fiscales., (págs. 389-390).
- OCDE, O. p. (1995). *Comentarios al Modelo de Convenios*. . 29.
- Rodríguez, A. B. (1973). "Los trabajos de la ONU y de la OCDE en materia fiscal". *Semana de Estudios de Derecho Financiero*, (págs. 285-301). Madrid.
- Spitz, B. (s,f). *"International Aspects*.
- Téllez, L. E. (29 de Agosto de Agosto de 2008). *www.usta.edu.co*. Obtenido de http://www.usta.edu.co/programas/derecho/revista_inveniendi/revista/imgs/HTML/revistavirtual
- Torres, T. (2001). *Pluritributacao Internacional Sobre as rendas de empresas*. Sao Paulo: Revista dos Tribunais 2da Edicion,pag 582.