

MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

AL CUIDADO DE MAURICIO A. PLAZAS VEGA

Víctor Uckmar

*Giuseppe Corasaniti
Paolo de'Capitani*

TEMIS



MANUAL DE DERECHO
TRIBUTARIO
INTERNACIONAL

Uckmar, Víctor

Manual de derecho tributario internacional / Víctor

Uckmar. — Bogotá : Editorial Temis, 2010.

568 p. ; 24 cm.

Incluye índice.

Título original. : Diritto tributario internazionale manuale.

ISBN 978-958-35-0762-5

1. Derecho fiscal (Derecho internacional) 2. Evasión de impuestos (Derecho internacional) 3. Impuestos - Acuerdos internacionales 4. Impuestos – Legislación – Colombia 5. Zonas francas – Legislación – Colombia I. Tít.

336.2 cd 21 ed.

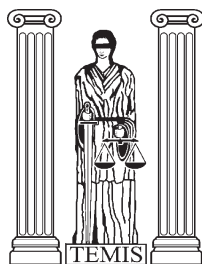
A1246380

CEP-Banco de la República-Biblioteca Luis Ángel Arango

VICTOR UCKMAR
GIUSEPPE CORASANITI
PAOLO DE'CAPITANI DI VIMERCATE

MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

AL CUIDADO DE MAURICIO A. PLAZAS VEGA



EDITORIAL TEMIS S. A.
Bogotá - Colombia
2021



ANTES QUE EL LIBRO CIENTÍFICO MUERA

El libro científico es un organismo que se basa en un delicado equilibrio. Los elevados costos iniciales (las horas de trabajo que requieren el autor, los redactores, los correctores, los ilustradores) solo se recuperan si las ventas alcanzan determinado número de ejemplares.

La fotocopia, en un primer momento, reduce las ventas y por este motivo contribuye al aumento del precio. En un segundo momento, elimina de raíz la posibilidad económica de producir nuevos libros, sobre todo científicos.

De conformidad con la ley colombiana, la fotocopia de un libro (o de parte de este) protegido por derecho de autor (copyright) es ilícita. Por consiguiente, toda fotocopia que burle la compra de un libro, es delito.

La fotocopia no solo es ilícita, sino que amenaza la supervivencia de un modo de transmitir la ciencia. Quien fotocopia un libro, quien pone a disposición los medios para fotocopiar, quien de cualquier modo fomenta esta práctica, no solo se alza contra la ley, sino que particularmente se encuentra en la situación de quien recoge una flor de una especie protegida, y tal vez se dispone a coger la última flor de esa especie.

- © Victor Uckmar, Giuseppe Corasaniti,
Paolo de'Capitani di Vimercate, 2021.
- © Editorial Temis S. A., 2021.
Calle 17, núm. 68D-46, Bogotá.
www.editorialtemis.com
correo elec.: editorial@editorialtemis.com

Hecho el depósito que exige la ley.

ISBN 978-958-35-0762-5
2436 201000006570
ISBN e-book 978-958-35-1690-0

Queda prohibida la reproducción parcial o total de este libro, sin la autorización escrita de los titulares del copyright, por medio de cualquier proceso, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático.

Esta edición y sus características gráficas son propiedad de Editorial Temis S. A.

PRESENTACIÓN

Es un justo homenaje al maestro y amigo VICTOR UCKMAR la publicación del *Manual de derecho tributario internacional*, de su autoría y con la colaboración de GIUSEPPE CORASANITI y PAOLO DE'CAPITANI DI VIMERCATE, por diversas editoriales de Europa y América Latina; obra que, como lo advierte su autor en la presentación de la edición italiana, halla su antecedente en su experiencia académica y profesional y en las varias ediciones del *Manual de derecho tributario internacional* que, bajo la dirección del profesor UCKMAR y con la participación de numerosos colaboradores, ha venido circulando desde hace varios años en Europa y América Latina.

Para los colombianos, destinatarios como hemos sido de su generoso interés por la evolución del *derecho tributario nacional* y de su cordial disposición a atender todas las invitaciones que nuestras universidades y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario le han hecho para participar en conferencias, cursos o seminarios sobre temas fundamentales de la *fiscalidad internacional*, la *teoría general de los tributos* y el *derecho constitucional tributario*, la distinción que nos ha hecho al autorizar la publicación del *Manual* por la Editorial Temis, de Bogotá, es motivo de profunda gratitud y satisfacción.

El *Manual* se divide en dos partes destinadas, en su orden, a tratar los *aspectos generales del derecho tributario internacional* y la *normativa tributaria nacional*, en este caso la colombiana, en lo que atañe a su proyección internacional.

Para la edición colombiana hemos contado con la invaluable colaboración de un selecto grupo de profesores de *derecho tributario*, en su mayoría jóvenes con un reconocido presente y un futuro científico muy prometedor, que trabajaron con decidido entusiasmo no solo por el interés científico de la publicación sino, de manera muy especial, por la admiración y el profundo aprecio que le profesan al maestro VICTOR UCKMAR.

En lo que toca con la *parte general* respetamos el texto original del *Manual*, de acuerdo con la traducción realizada por el profesor CHRISTIAN BILLARDI y lo adicionamos, mediante un tipo de letra diferente, con los comentarios de los profesores CAMILO CAYCEDO, BENJAMÍN CUBIDES, NATALIA QUIÑONES y JOSÉ ANDRÉS ROMERO.

En lo que atañe a la *parte especial*, se incluyen en el volumen 21 capítulos correspondientes a otros tantos trabajos realizados por los siguientes profesores y juristas del derecho tributario nacional: JOSÉ ALEJANDRO BERNATE, LUIS ENRIQUE BETANCOURT, MABEL BOADA, ÁLVARO CAMACHO, ANDREA CATALINA CORREDOR, MARGARITA ESCOBAR, JAVIER GONZÁLEZ M., JAVIER GONZÁLEZ V., MARÍA CONSTANZA GONZÁLEZ, NATALIA GUERRERO, ELEONORA LOZANO, MAURICIO MARÍN, MAURICIO MEN-

DOZA, FELIPE OSPINA, ALEKSAN OUNDJIAN, CATALINA PLAZAS, MAURICIO PLAZAS, CLAUDIA RODRÍGUEZ, GUSTAVO RODRÍGUEZ, RUTH YAMILE SALCEDO, CHRISTIAN EDUARDO VARGAS, CLAUDIA VARGAS y RODRIGO YEPES.

No cabe duda sobre la importancia y la utilidad práctica que tendrá el *Manual*, uno de cuyos mayores méritos, desde el original italiano, radica precisamente en su desarrollo en una *parte general* que toca los principios y materias básicas del *derecho tributario internacional* y una *parte especial* que aborda la normativa nacional desde la perspectiva de su proyección internacional. Para la obra editada en Colombia, los comentaristas de la *parte general* han tenido en cuenta no solo los *modelos para evitar la doble tributación* de la OCDE, la ONU, y en general los que se abordan en estas materias, sino además el previsto en la decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones y, desde luego, y en lo pertinente, los pactos internacionales sobre *derechos del hombre* y *derechos fundamentales*. Y en lo que concierne al *derecho tributario comunitario*, abordan también las decisiones andinas sobre el tema y, en particular, la 599 relacionada con el *impuesto sobre el valor agregado (IVA)*.

Los autores de los capítulos de la *parte especial* abordan la normativa nacional colombiana que regula los *impuestos sobre la renta, a las ventas (IVA), patrimonio e industria y comercio* y enfatizan, en cada caso, sobre su proyección e incidencia en el orden internacional. En este último aspecto es de destacar, en lo pertinente, el análisis integrado que realizan a partir de las normas del derecho interno y las contenidas en los tratados celebrados por Colombia para impedir la doble tributación en los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

El justificado entusiasmo de la doctrina colombiana por la publicación del *Manual* en el país se evidencia en las manifestaciones de aprecio que reconocidos profesores de nuestro medio han dirigido al maestro UCKMAR en escritos de saludo de los cuales a continuación se transcriben algunos apartes que procuran destacar sus diferentes facetas:

El profesor PAUL CAHN SPEYER WELLS anota: “El profesor VICTOR UCKMAR, generoso y entusiasta inspirador y orientador de las labores científicas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, ha enriquecido la literatura jurídica con invaluable aportes en materia de *derecho tributario internacional* que han servido de sustento para numerosos tratados internacionales sobre doble imposición, libros, sentencias de los jueces y decisiones de Estado no solo en Italia sino en otros países de Europa y América Latina”.

La profesora LUCY CRUZ DE QUIÑONES destaca como un mérito y una virtud que debemos reconocer a VICTOR UCKMAR el de “unir los principios del derecho constitucional, como el de igualdad y uniformidad de la imposición, con principios de derecho internacional como el de «no discriminación»”.

El profesor LUIS MIGUEL GÓMEZ SJOBERG señala: “uno de los temas tratados por el profesor VICTOR UCKMAR que más ha despertado mi atención, es el de una *jurisdicción internacional tributaria*, como mecanismo efectivo (junto con los convenios internacionales) para vencer la resistencia que genera la institución de la *soberanía* que reclaman los Estados en materia impositiva”.

La profesora CATALINA HOYOS JIMÉNEZ destaca, entre otros méritos de VICTOR UCKMAR, “su dedicación —acaso obsesión— por fortalecer las relaciones científicas entre Europa y América Latina”. Y agrega: “es que, en algún sentido, el profesor UCKMAR también es latinoamericano y prueba de ello está en que vivió en Latinoamérica, se dejó atraer por estudios de latinoamericanos, tiene amigos latinoamericanos y ha sido un impulsor del intercambio académico entre América Latina y Europa por medio de becas, publicaciones, libros, foros y un permanente intercambio cultural y científico”.

El profesor CARLOS MARIO LAFAURIE ESCORCE se refiere a VICTOR UCKMAR como “un jurista que desde muy temprana edad se caracterizó por el análisis sistemático de ese derecho de frontera que es el derecho tributario”.

El profesor ALFREDO LEWIN FIGUEROA, por su parte, anota: “En los excelentes trabajos del profesor VICTOR UCKMAR, como por ejemplo el *Manual de derecho tributario internacional* y los *Principios comunes del derecho constitucional tributario* siempre advierto con admiración su visión histórica de las cuestiones que trata, en las que no simplemente describe la respectiva situación o institución tal como era en el pasado y en diferentes partes del mundo ... Este enfoque estimula intelectualmente a los lectores a considerar los posibles desarrollos futuros y no simplemente a detenerse o inmovilizarse en el presente o a recordar el pasado”.

La profesora SOFÍA REGUEROS DE LADRÓN DE GUEVARA observa: “Quienes en Colombia hemos tenido el privilegio de leer y escuchar las disertaciones sabias del profesor VICTOR UCKMAR, no podemos más que llenarnos de una gran satisfacción al enterarnos de que el libro *Manual de derecho tributario internacional* será publicado en español; sin duda, constituirá un libro de estudio obligatorio para quienes nos dedicamos al estudio de estas disciplinas”.

No puedo terminar esta *nota de presentación* sin expresar mi profunda gratitud con el profesor CHRISTIAN BILLARDI, por habernos permitido trabajar a partir de la traducción del italiano al español que efectuó, con el doctor LUIS FERNANDO GUZMÁN RAMÍREZ, por su eficiente y esmerada colaboración en la corrección de textos y en la organización de la obra, con CATALINA PLAZAS MOLINA, por su destacada labor en la coordinación de textos, y, naturalmente, con el doctor ERWIN GUERRERO PINZÓN, de la Casa Editorial Temis, por el rigor, la generosidad y el tiempo que dedicó para hacer posible esta hermosa edición del libro.

MAURICIO A. PLAZAS VEGA
Bogotá, enero de 2010

ÍNDICE GENERAL

	PÁG.
Presentación	VII

PARTE GENERAL

DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

INTRODUCCIÓN

1. La evolución del derecho tributario internacional	3
2. La resistencia a las limitaciones de la soberanía tributaria.....	4
3. Intervenciones para liberalizar los movimientos de las mercancías	5
4. La doble imposición como obstáculo al desarrollo de las relaciones económicas internacionales	6
5. Las intervenciones en la lucha contra la evasión fiscal	7
6. Implicaciones fiscales de la globalización de los mercados	9
7. Intervenciones de la Unión Europea para evitar la competencia fiscal “dañosa”	11
8. Las intervenciones de la OCDE.....	12
9. La nueva era: el comercio electrónico	14
Comentarios, por José Andrés Romero Tarazona	15

CAPÍTULO I

LAS FUENTES

Sección I.—El derecho tributario internacional

1. Las fuentes	23
2. Las medidas bilaterales para evitar la doble imposición internacional	24
3. La celebración de los convenios internacionales en materia tributaria	25
4. La eficacia de los convenios internacionales en materia tributaria	26
5. Los convenios bilaterales para evitar la doble imposición y el derecho internacional privado	31
6. La interpretación de los convenios en materia tributaria	32
Comentarios, por Camilo Caycedo Tribín	38

Sección II.—*Las disposiciones comunitarias en materia fiscal*

	PÁG.
1. El Tratado de la Unión Europea	50
2. Las disposiciones comunitarias para evitar la doble imposición internacional	55
3. La importancia creciente del derecho comunitario en materia tributaria	57
4. Las ayudas de Estado	59
5. El Código de Conducta contra la competencia fiscal dañosa	61
6. La función de la Corte de Justicia y la relación entre los convenios para evitar la doble imposición y el derecho comunitario	62
6.1. La cláusula de la nación más favorecida y la discriminación horizontal en la Comunidad Económica	66
6.2. El futuro de la relación entre el derecho comunitario y los convenios para evitar la doble imposición	70
Comentarios, por Benjamín Cubides Pinto	73

Sección III.—*Las otras fuentes normativas en materia de fiscalidad internacional*

1. Las relaciones con la ciudad del Vaticano	82
2. GATT - Organización Mundial de Comercio (OMC)	84
Comentarios, por Natalia Quiñones Cruz	86

CAPÍTULO II

LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EL MODELO OCDE

1. La noción de doble imposición internacional	90
2. Las causas de la doble imposición internacional	92
3. La doble imposición y el derecho internacional	93

Sección I.—*El nacimiento del modelo OCDE*

1. La naturaleza del Modelo y del Comentario OCDE	95
2. Funciones y estructura de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición	98
a) Los artículos introductorios	99
b) Los criterios de localización y de imposición de la renta y del patrimonio	99
c) La eliminación de la doble imposición	100
d) Las disposiciones finales	100
e) Los protocolos	100
3. Artículo 1.—Personas a las que se aplica el convenio	100
3.1. Los entes transparentes en el ámbito de la fiscalidad internacional	101
3.2. El abuso de los tratados (“Treaty Shopping”)	101
3.3. El abuso del derecho y la elusión fiscal internacional	102

	PÁG.
4. Artículo 2.—Los impuestos a los cuales se aplica el convenio.....	105
5. Artículo 3.—Definición de los términos usados en el convenio	105
6. Artículo 4.—La residencia en el ámbito de los tratados para evitar la doble imposición	105
7. Artículo 5.—El establecimiento permanente	107
7.1. El establecimiento permanente personal	109
7.1.1. El agente dependiente.....	109
7.1.2. El agente independiente	110
7.2. El establecimiento permanente y las sociedades vinculadas	110
7.3. El establecimiento permanente y el comercio electrónico	112
8. El establecimiento permanente en el ámbito del IVA	112
9. El impuesto sobre los beneficios o las utilidades (el “branch profit tax”)	113
10. De la compatibilidad de un impuesto sobre los beneficios o las utilidades (“branch profit tax”) en la Unión Europea	114
Comentarios, por Benjamín Cubides Pinto	116

Sección II.—*La regulación de los ingresos individuales en el Modelo de la OCDE*

1. Artículo 6.—Las rentas inmobiliarias	131
2. Artículo 7.—Los beneficios de las empresas	132
2.1. La imputación de las utilidades y pérdidas al establecimiento permanente	132
2.2. La negación de la fuerza de atracción del establecimiento permanente en el Modelo OCDE	133
3. Artículo 8.—Las rentas derivadas de la navegación marítima y aérea	134
4. Artículo 9.—Empresas vinculadas y precios de transferencia	134
4.1. Los precios de transferencia	134
4.2. La determinación del valor de mercado	136
4.3. Los acuerdos dirigidos al reparto de costos (“cost sharing agreements”)	137
4.4. La disposición del Modelo OCDE y el poder de rectificación de las administraciones involucradas	138
4.5. El poder de recalificación de la administración tributaria	138
5. Artículo 10.—La imposición de los dividendos	140
5.1. La definición	140
5.2. El reparto de la potestad tributaria entre el Estado de la fuente de los dividendos y el Estado de residencia del beneficiario	141
5.3. La noción de beneficiario efectivo (“beneficial owner”) en el Modelo OCDE	142
5.4. La ausencia de la fuerza de atracción del establecimiento permanente y la efectiva conexión	146
5.5. La prohibición de imposición extraterritorial	147
6. Artículo 11.—Los intereses	147
6.1. La definición	147
6.2. El reparto de la potestad tributaria entre el Estado de la fuente de los intereses y el Estado de residencia del beneficiario	148

	PÁG.
6.3. La limitación a la potestad impositiva del Estado de la fuente	149
6.4. La ausencia de la fuerza de atracción del establecimiento permanente y la efectiva conexión	150
6.5. Los intereses y el establecimiento permanente	151
6.6. La doble fuente de los intereses del artículo 11, parágrafo 5 del Modelo OCDE: los casos de triangulación	152
6.7. El criterio del valor normal (“arm’s length price”)	153
7. Artículo 12.—Los cánones y regalías	154
7.1. La definición	154
7.2. El “know-how”	154
7.3. La franquicia	156
7.4. El “software”	157
7.5. La potestad tributaria exclusiva. El Estado de residencia del beneficiario efectivo	158
7.6. La fuerza de atracción del establecimiento permanente y la efectiva conexión	159
7.7. El criterio del valor normal	159
8. Artículo 13.—Las ganancias de capital	159
8.1. Consideraciones introductorias	159
8.2. La imposición de las plusvalías	160
a) Las derivadas de la cesión de bienes inmuebles	160
b) Las derivadas de la cesión de bienes instrumentales pertenecientes a un establecimiento permanente	161
c) Las derivadas de la cesión de bienes muebles registrables	162
d) Las derivadas de la cesión de otros bienes	162
9. Las rentas de trabajo autónomo en el Modelo OCDE (art. 7, antes art. 14)	163
10. El modelo de convenio y las rentas de trabajo dependiente (art. 15)	164
11. Los honorarios de los directores y las participaciones de los consejeros (art. 16)	166
12. Las rentas de los artistas y deportistas (art. 17)	166
13. Las “otras rentas” en el Modelo OCDE (art. 21)	167
Comentarios, por José Andrés Romero Tarazona	167

**Sección III.—La eliminación de la doble imposición
y las disposiciones especiales del Modelo OCDE**

1. Artículos 23A y 23B del Modelo OCDE: la eliminación de la doble imposición internacional	188
1.2. Aspectos de política fiscal en el ámbito internacional	188
1.3. Neutralidad de exportación de capital (“Capital export neutrality”): el crédito de impuesto —imposición sobre base mundial y los principios de igualdad y capacidad contributiva frente a las razones del Mercado Común—	189

	PÁG.
1.4. Neutralidad de importación de capital (“Capital import neutrality”): exención de las rentas extranjeras - imposición sobre base territorial	191
1.5. Neutralidad nacional (“National neutrality”): deducción de los impuestos extranjeros	192
2. Artículo 24.—La prohibición de discriminación	193
3. Artículo 25.—Los procedimientos amistosos	195
3.1. Los procedimientos amistosos en el Modelo OCDE	195
3.2. Los Acuerdos Anticipados de Precios (“Advance Pricing Agreements”) (APA)	197
3.3. La posición de la OCDE sobre los procedimientos amistosos para la solución de las controversias en materia de fiscalidad internacional	199
4. Artículo 26.—El intercambio de información	201
5. Artículo 27.—La asistencia en la recaudación	203
5.1. La recaudación de los créditos fiscales por parte de un Estado extran- jero	203
Comentarios, por Natalia Quiñones Cruz	207

CAPÍTULO III

LAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS EN MATERIA FISCAL

1. La Directiva sobre el tratamiento fiscal de las operaciones de reorganiza- ción societaria	213
2. La Directiva Matriz-Subordinada (directiva 435/90/CEE)	218
3. La Directiva 2003/49 sobre la imposición de intereses y cánones pagados a sociedades vinculadas	220
4. La Directiva 2003/48 sobre la tasación de los intereses del ahorro	224
5. El acuerdo entre Suiza y la Unión Europea sobre la imposición de los divi- dendos, intereses y cánones entre sociedades matrices y subordinadas y so- ciedades vinculadas	227
6. La Convención arbitral en materia de precios de transferencia	229
7. La elusión fiscal en el derecho comunitario	232
8. El intercambio de información en la Comunidad Europea	236
9. La Directiva 76/38 del 15 de marzo de 1976 en materia de asistencia en el recaudo	236
10. El tratamiento fiscal de las pérdidas transfronterizas	238
11. Perspectivas de desarrollo del derecho tributario a nivel comunitario: la HST y la CCCBT	240
Comentarios, por Camilo Caycedo Tribián	241

PARTE ESPECIAL**LA NORMATIVA COLOMBIANA
Y EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL****LA RESIDENCIA FISCAL EN COLOMBIA**

MAURICIO MARÍN ELIZALDE

	PÁG.
1. Introducción	251
2. Residencia en materia civil	252
3. Residencia en materia tributaria	254
A) Residencia de las personas naturales	254
a) Hipótesis objetivas	255
b) Hipótesis subjetivas	257
B) Residencia o domicilio de las personas jurídicas	262

**ASPECTO MATERIAL DEL HECHO GRAVADO
EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DESDE LA PERSPECTIVA DE LA BASE GRAVABLE**

CATALINA PLAZAS MOLINA

1. Ingresos brutos y netos	265
A) Noción de ingreso. Rédito enriquecimiento	266
B) Realización del ingreso	268
C) Ingresos de fuente nacional y de fuente extranjera	270
D) Ingresos constitutivos de renta y no constitutivos de renta	273
E) Diferencias entre ingresos no constitutivos de renta y exenciones	275
F) Ingresos presuntivos	277

**RENDA LÍQUIDA Y ASPECTOS GENERALES
DE LAS DEDUCCIONES**

ELEONORA LOZANO RODRÍGUEZ

1. Conceptos básicos	279
2. Requisitos de las deducciones	282
A) Realización	283
B) Causalidad	283
C) Necesidad y proporcionalidad	284
D) Imputabilidad	285

DEDUCCIONES COMO BENEFICIOS TRIBUTARIOS DESDE UNA PERSPECTIVA INTERNACIONAL

MARGARITA MARÍA ESCOBAR PEREIRA

	PÁG.
1. Introducción	290
2. Las deducciones con fines extrafiscales en la legislación colombiana	290
3. Donaciones a entidades sin ánimo de lucro	293
4. Inversiones en ciencia y tecnología	293
5. Inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente	294
6. Inversiones en activos fijos reales productivos	295
7. Las deducciones con fines extrafiscales y la prohibición de subvenciones en el derecho internacional y comunitario	296
8. Las deducciones con fines extrafiscales y la competencia fiscal lesiva	300
9. Conclusiones	304

AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES

CHRISTIAN EDUARDO VARGAS ESPINOSA

1. Normativa contable vigente	305
2. Tratamiento tributario	307
3. Reorganizaciones internacionales	308
4. Normativa contable internacional	310
5. Conclusión	311

DEDUCCIÓN DE PROVISIÓN DE CARTERA Y DEUDAS MANIFIESTAMENTE PERDIDAS

CLAUDIA VARGAS CIFUENTES

1. Marco regulatorio colombiano	312
2. Provisión y castigo de deudas por cobrar en materia tributaria	314
A) Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro	314
a) Provisión individual	315
b) Provisión general	316
c) Provisiones de las entidades financieras	316
d) Generalidades de las provisiones individual y general de cartera	317
e) Prohibición de deducir deudas contraídas con vinculados económicos	317
f) Tratamiento de los intereses generados por deudas vencidas	319
B) Deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor	320
3. Aspectos internacionales de las deducciones por deudas de dudoso o difícil cobro o perdidas o sin valor	323
A) España	324
B) República de Chile	325
C) Confederación Suiza	325
D) Estados Unidos Mexicanos	326
E) Canadá	326

RENTAS EXENTAS

JOSÉ ALEJANDRO BERNATE

	PÁG.
1. Introducción	327
2. De carácter general	329
A) Utilidad exenta en venta de casa o apartamento de habitación	329
B) Rentas de trabajo exentas	329
C) Rentas de trabajo exentas de funcionarios de entidades o agencias internacionales	330
D) Exención de prestaciones provenientes de un fondo de pensiones	330
E) Exención de cesantías pagadas por fondos de cesantías	330
F) Rentas exentas de loterías y licoreras	330
G) Intereses, comisiones y demás pagos para empréstitos y títulos de deuda pública externa	330
H) Intereses de bonos de financiamiento presupuestal y de bonos de financiamiento especial	331
I) Indemnizaciones por seguros de vida	331
J) Rentas exentas de personas y entidades extranjeras	331
K) Zonas especiales económicas de exportación	331
3. De carácter individual	331
A) Otras rentas exentas	331
B) Rentas exentas de las sociedades especializadas en arriendo SEA	332
C) Condición para mantener exención en explotación de hidrocarburos	333
D) Rentas exentas para inversionistas provenientes de fondos de inversión	333
4. Normas aplicables a exenciones de carácter general e individual	333
A) Las rentas exentas de las sociedades no son transferibles	333
B) Las exenciones sólo benefician a su titular	333

CUANTIFICACIÓN DEL IMPORTE POR PAGAR

ÁLVARO CAMACHO MONTOYA

1. Tarifas en el impuesto sobre la renta y complementarios	334
2. Descuentos tributarios	336
A) Descuento por impuestos pagados en el exterior	337
B) Descuento por inversión en acciones de sociedades agropecuarias	338
C) Descuento del valor del impuesto sobre las ventas en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas	340
D) Descuento a empresas colombianas de transporte internacional	340

TRATAMIENTO DE CIERTOS CONTRATOS
CON TRASCENDENCIA INTERNACIONAL
EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ALEKSAN OUNDJIAN

1. El contrato de “leasing”. Función tributaria internacional	342
2. Contratos de colaboración empresarial	349

	PÁG.
A) Contratos de cuentas en participación	352
B) Contratos de costos compartidos o cost sharing agreements	355
C) Contratos de servicios compartidos	357
3. Conclusiones	365

**ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA FIDUCIA MERCANTIL
Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN
SUSCRITOS POR COLOMBIA**

CLAUDIA RODRÍGUEZ V.

1. El contrato de fiducia mercantil en la legislación colombiana	367
2. La fiducia mercantil frente a la ley tributaria nacional	369
A) Tratamiento en el impuesto de renta aplicable a las ganancias percibidas por medio de patrimonios autónomos. Principio de transparencia	369
B) Aspectos que suscitan controversia en la legislación vigente. Crisis práctica del principio de transparencia	372
a) ¿La transferencia de los bienes al patrimonio autónomo conlleva la realización del ingreso para el constituyente?	372
b) Costo fiscal de los derechos fiduciarios y costo fiscal de los activos que integran el patrimonio autónomo	374
c) ¿Las pérdidas fiscales generadas por el patrimonio autónomo pueden ser solicitadas por el contribuyente?	375
d) Tratamiento de los derechos fiduciarios en la determinación de la renta presuntiva y en la base de inversiones forzosas y del impuesto al patrimonio	376
e) Retención en la fuente sobre pagos o abonos en cuenta a los beneficiarios	378
C) Del impuesto a las ventas aplicable a las transacciones efectuadas en desarrollo del contrato de fiducia mercantil	379
D) Tratamiento fiscal aplicable a los ingresos obtenidos mediante patrimonios autónomos en el impuesto de industria y comercio	380
3. Aspectos cambiarios relativos a la inversión extranjera directa ejecutada mediante contratos de fiducia mercantil	380
4. Los Convenios de Doble Imposición (CDI) suscritos por Colombia y el contrato de fiducia mercantil	381

**TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS INSTRUMENTOS
DE DERIVADOS FINANCIEROS (IDF)**

RUTH YAMILE SALCEDO YOUNES

1. Introducción	386
2. Conceptos básicos, principales tipos de IDF y encuadramiento jurídico	386
A) Forward	388
B) Futuros	390

	PÁG.
C) Contratos de opción	390
D) Contrato de permuta financiera o “swap”	391
3. Tratamiento tributario de IDF en Colombia	391
A) Impuesto a la renta	392
B) Impuesto a las ventas	397
4. Derecho internacional tributario y los IDF	398
A) Normativa aplicable	399
B) Aplicación de tratados internacionales y de normas supranacionales para evitar la doble imposición	402
C) Naturaleza de las rentas	403
5. Tributación de acuerdo con cada una de las categorías señaladas	406
A) Beneficios empresariales	406
B) Ganancias de capital	407
C) Renta de trabajo dependiente	407
D) Otras rentas	408

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

JAVIER GONZÁLEZ VALENCIA

1. Introducción	409
2. Normas vigentes desde antes del año 2002	410
A) Limitaciones para operaciones entre vinculados	410
a) Limitación de deducciones	410
b) Limitación del pasivo	410
B) Facultad para rechazar el valor acordado por las partes	410
3. Descripción general del régimen colombiano de precios de transferencia	411
A) Contenido general	411
B) Obligados a cumplir con el régimen de precios de transferencia	411
C) Obligaciones formales. Declaraciones y estudios	412
D) Firmeza de las declaraciones	412
E) Métodos y criterios de comparabilidad	413
a) Métodos	413
b) Criterios de comparabilidad	413
F) Acuerdos anticipados de precios	413
4. Aspectos particulares del régimen colombiano de precios de transferencia	413
A) Obligación de considerar los precios y márgenes de utilidad que se hu- bieran dado entre partes independientes	413
B) Vinculación económica	414
a) Criterios para determinar la vinculación	414
b) Presunción de vinculación en operaciones con residentes o domici- liados en paraísos fiscales	415
c) Vinculación económica en los convenios para evitar la doble impo- sición	415

C) Alcance de las obligaciones de precios de transferencia. Operaciones de venta de inversiones poseídas en Colombia	416
D) Subcapitalización	418
E) Metodología especial para determinar el precio de exportación de minerales	419

LOS PARAÍDOS FISCALES

MAURICIO MENDOZA MÉNDEZ

1. Cómo se determinan los paraísos fiscales en Colombia	420
2. El régimen de los paraísos fiscales en Colombia	422
3. La evasión de impuestos generada	423
4. La necesidad de minimizar los efectos producidos por los paraísos fiscales	423

EL IMPUESTO AL PATRIMONIO Y SUS ASPECTOS INTERNACIONALES

GUSTAVO ANDRÉS RODRÍGUEZ AGUDELO

1. Evolución del impuesto al patrimonio	425
2. Naturaleza del impuesto al patrimonio	426
3. Estructura y elementos del impuesto al patrimonio	427
4. La doble tributación internacional en el impuesto al patrimonio	429
5. Los convenios para evitar la doble tributación	432
6. El impuesto al patrimonio en los convenios para evitar la doble tributación	434
7. Los tratados de doble tributación internacional suscritos por Colombia y sus efectos sobre el impuesto al patrimonio	435
8. Conclusión	437

EL IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE GANANCIAS OCASIONALES

MARÍA CONSTANZA GONZÁLEZ PAZ
ANDREA CATALINA CORREDOR CASTILLO

1. Aspectos generales	438
2. Hechos generadores	441
A) Enajenación de activos fijos poseídos por más de dos años por el contribuyente	441
B) Utilidad en liquidación de sociedades	443
C) Herencias, legados, donaciones y porción conyugal	443
a) Donaciones	445
b) Porción conyugal	445
D) Loterías, premios, rifas, apuestas y similares	445

**DE LAS OBLIGACIONES FORMALES
TRIBUTARIAS EN GENERAL**

LUIS ENRIQUE BETANCOURT BUILES

	PÁG.
1. Ubicación conceptual de las obligaciones formales tributarias	448
2. De la configuración del deber legal de contribuir	448
3. De la distinción entre “obligaciones” y “deberes” tributarios	449
4. Naturaleza jurídica de las obligaciones formales o instrumentales tributarias	450
A) Obligación sustancial tributaria	451
B) Obligaciones instrumentales tributarias	451
a) Las obligaciones instrumentales de dar (no típicas)	451
b) Las obligaciones instrumentales de hacer	452
c) Las obligaciones instrumentales de no hacer	452
d) Las obligaciones instrumentales de soportar	452
C) Finalidad de las obligaciones instrumentales	452
5. Las obligaciones instrumentales son obligaciones “ex lege”	453
6. Las obligaciones instrumentales tributarias y la sujeción al principio de legalidad	453
7. Las obligaciones instrumentales y la sujeción al principio de la buena fe	455
8. Las obligaciones instrumentales y la sujeción al principio de igualdad	455
9. Delimitación de la función de la ley y del reglamento en la creación de obligaciones instrumentales tributarias	457
A) En cuanto a los mandatos de la Constitución Política	458
B) En cuanto a la jurisprudencia colombiana	458
C) En cuanto a la doctrina	458
10. Del control de legalidad de los actos administrativos y de la aplicabilidad de la excepción de ilegalidad	459
11. Clasificación de las obligaciones formales o instrumentales tributarias	461
12. El costo total de la “carga tributaria” y su relación con las obligaciones instrumentales tributarias	463
A) Clases de costos de la tributación	464
B) Los costos de cumplimiento del contribuyente	464
C) Otros costos relevantes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias	465

**ASPECTOS INTERNACIONALES
DE LAS OBLIGACIONES FORMALES TRIBUTARIAS**

MABEL EUGENIA BOADA

1. Obligación de declarar el impuesto sobre la renta y complementarios	466
A) Regulación de las personas jurídicas en Colombia	466
B) Perspectiva de los convenios para evitar la doble imposición	467
a) Establecimiento permanente	468
b) Doble residencia	469
c) Prueba de la residencia	470

	PÁG.
C) Comunidad Andina	470
D) Regulación de las personas naturales en Colombia	471
E) Diferencias con la regulación de residencia en los convenios	472
a) Doble residencia	473
b) Prueba de la residencia	473
F) Comunidad Andina	474
G) No obligados a declarar según la ley colombiana.....	474
2. Obligación de declarar el impuesto al patrimonio	474
A) Personas jurídicas	475
B) Personas naturales	475
3. Conclusiones	475

LOS CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA

RODRIGO YEPES SEVILLA

1. El régimen de estabilidad tributaria establecido en la ley 223 de 1995	478
2. Los contratos de estabilidad jurídica establecidos por la ley 963 de 2005	481
A) Principales características de los contratos de estabilidad jurídica	481
B) Elementos diferenciadores del régimen actual	483
C) Comentarios relativos a la naturaleza jurídica de los contratos de estabilidad jurídica	485

DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS, PARA PRODUCTOS EXPORTABLES POR COMERCIALIZADORAS INTERNACIONALES. NO SUJECIÓN

JAVIER FERNANDO GONZÁLEZ MAC'MAHÓN

1. Aspectos generales del impuesto de industria y comercio en Colombia	490
A) Antecedentes históricos del impuesto de industria y comercio	490
B) Aspectos legales del impuesto de industria y comercio	491
2. Impuestos similares al de industria y comercio en Italia, España y México	493
A) Impuesto regional sobre actividades productivas IRAP (Italia)	493
B) Impuesto sobre actividades económicas IAE (España)	493
C) Impuesto empresarial a tasa única IETU (México)	494
D) En Estados Unidos de América. La fórmula Massachusetts	495
3. Base gravable del tributo	495
4. La producción nacional de artículos destinados a la exportación, como presupuesto legal para la no sujeción	496
5. Las comercializadoras internacionales (CI)	497
6. El beneficio fiscal de no sujeción al impuesto de industria y comercio	499
7. Conclusiones	501

ZONAS FRANCAS
NATALIA GUERRERO ZABALA

	PÁG.
1. Introducción	502
2. Generalidades de las zonas francas	503
3. El impuesto sobre la renta de los usuarios de zonas francas a la luz de la doctrina oficial y la jurisprudencia	505

**ASPECTOS INTERNACIONALES DEL IMPUESTO
 SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA**

MAURICIO A. PLAZAS VEGA
 FELIPE OSPINA ACOSTA

1. Sección preliminar: el ámbito espacial de la soberanía. La distinción entre leyes “personales”, “reales” y “mixtas”	513
2. Sección primera: el “aspecto espacial” del IVA causado por la “enajenación de bienes corporales muebles”. Consideraciones sobre la insuficiencia de la regla “lex loci”	516
3. Sección segunda: el “aspecto espacial” del IVA causado por la “prestación de servicios”. Tránsito del gravamen sobre las actividades “realizadas en el país” a la tributación por la “prestación de servicios en el territorio nacional”	517
4. Sección tercera: el régimen de exportación de servicios en el IVA. Comentarios sobre el artículo 481, literal e) del Estatuto Tributario. La necesidad de revisar las condiciones establecidas para que un servicio se considere “exportado”	521
5. Sección cuarta: el derecho tributario comunitario derivado andino relacionado con los impuestos indirectos en general y con el IVA en particular. Decisiones 599 y 600 de 2004, de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones	524
A) La decisión 330, del 22 de octubre de 1992, de la Comisión del Acuerdo de Cartagena	526
B) La decisión 388, del 2 de julio de 1996, de la Comisión del Acuerdo de Cartagena	528
C) Las decisiones 599 y 600, ambas proferidas el 12 de julio de 2004, y relacionadas, en su orden, con la “armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado” y con la “armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo”	529
a) Vigencia y aplicación de las decisiones 599 y 600	530
b) Méritos de las decisiones 599 y 600	532
c) Aspectos cuestionables de las decisiones 599 y 600	534
Índice de autores	539

PARTE GENERAL

**DERECHO TRIBUTARIO
INTERNACIONAL**

INTRODUCCIÓN

1. LA EVOLUCIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Durante el transcurso del siglo xx y lo corrido del presente, el derecho tributario internacional ha evolucionado de manera continua, debido a la transformación del derecho interno y a la profunda modificación de las características del comercio internacional que de la exportación de materias primas (en los años veinte), ha pasado a la exportación de productos y servicios con flujos de réditos de un país a otro (en los años ochenta), hasta llegar al proceso de “globalización” que caracteriza el comercio de los últimos veinte años. También, en este período se ha producido una evolución del control fiscal en cabeza de los órganos supranacionales: desde la creación de los Comités, dispuestos a reducir las barreras aduaneras que se interponían al libre intercambio de los bienes, la Sociedad de las Naciones, que se preocupó por eliminar la doble imposición en las operaciones internacionales, las Naciones Unidas, que se proponía —en cuanto aquí nos interesa en materia de doble imposición— la tutela de los Estados en vías de desarrollo, hasta llegar a la OCDE que agrega la lucha en contra de las artificiosas reducciones de impuestos obtenidos por las multinacionales con las consecuentes distorsiones de la competencia, hasta las Uniones (desde aquella Europea al Mercosur) que tienden a avanzar más allá de la armonización de los ordenamientos internos.

Los tratados y convenios internacionales han incidido de forma particularmente profunda sobre las estructuras de los ordenamientos tributarios, al menos en los aspectos que tienen relevancia en las relaciones internacionales, tanto así que se ha creado una cierta uniformidad del derecho tributario internacional.

Paralelamente, en los últimos cincuenta años, se ha venido consolidando una doctrina del derecho tributario internacional, en publicaciones y encuentros académicos especializados que han propiciado la permanente actualización en estas materias, incluso antes de que este proceso fuera facilitado por el uso de *Internet*. Asimismo, los constantes congresos y encuentros académicos mundiales y continentales, como los organizados por la *International Fiscal Association (IFA)*, por el *Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT)*, y por el *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*, constituyen el foro para confrontar de mejor manera las diversas

posiciones doctrinales, propendiendo la “uniformidad” en la adopción de una terminología (por ejemplo: establecimiento permanente, *stabile organizzazione*, *permanent establishment*, *etablissement stable*, *betriebsstätte*), así como en la definición de conceptos (tales como residencia, evasión-elusión, paraísos fiscales, *arm's length principle*, *tax credit*, *thin capitalization*), que han sido acogidos por los ordenamientos “internos”.

2. LA RESISTENCIA A LAS LIMITACIONES DE LA SOBERANÍA TRIBUTARIA

El gran obstáculo a la evolución del derecho tributario internacional ha consistido esencialmente en la resistencia política de los Estados-Naciones —estructurados en el siglo XIX, que aún en la actualidad no ha sido del todo superada— al considerar que la imposición fiscal es un atributo esencial de la soberanía del Estado. Soberanía ésta que puede ser ejercida con una libertad absoluta, incluso sobreponerse a ordenamientos de derecho internacional. En la defensa de esta postura también ha tenido influencia la doctrina que en gran parte no reconoce la existencia de un derecho internacional tributario, o lo acepta de manera reduccionista: la única concesión por años y años ha sido el reconocimiento de excluir de la imposición a los representantes diplomáticos de otros Estados. Existen todavía hoy signos evidentes de tal resabio histórico, como la exclusión del derecho de un Estado de hacer valer en el exterior su propia acreencia tributaria (aún cuando hubiese sido determinado a través de un *due process of law*, y se tratase de un tributo con características universalmente reconocidas como el impuesto a la renta), o la resistencia a la introducción de procesos arbitrales (no obstante el reforzado empeño de la *International Chamber of Commerce* “to encourage governments to accept compulsory arbitration in international tax conflicts”), así como la reticencia a la instauración de una Corte independiente para dirimir las controversias internacionales, o la previsión misma del Consejo de la Unión Europea acerca de la necesidad del voto unánime para adoptar disposiciones de carácter fiscal, en vez de optar por la mayoría como en todas las demás materias.

Mas la fuerza de la economía a menudo es superior a la fuerza de la política, es así que esta postura, hoy por hoy anacrónica, ha sido en parte superada gracias a las intervenciones y a los requerimientos de organismos supranacionales. Han sido estipulados tratados de naturaleza general que limitan la soberanía de la imposición (piénsese en el *General Agreement on Tariffs and Trade* con las integraciones sucesivas a la *Uruguay Round*), se han suscrito más de 2.500 convenios “bilaterales” que limitan la esfera de imposición (bien pocos en cambio son los convenios plurilaterales: uno de estos es el acuerdo firmado en 1927 por Italia con casi todos los Estados sucesores del imperio austro-húngaro pero que al fin se redujo a un acuerdo bilateral entre Italia y Austria); han

sido instituidas comunidades (desde la Unión Europea, al Mercosur, o el Naf-ta), dirigidas a crear mercados comunes, teniendo especial consideración de las limitaciones fiscales, especialmente respecto al movimiento de personas, mercancías, servicios y capitales.

3. INTERVENCIONES PARA LIBERALIZAR LOS MOVIMIENTOS DE LAS MERCANCÍAS

Resulta fácil confirmar a partir de qué momento se menciona la adaptación del derecho tributario internacional a la evolución de la economía.

Hasta fines de la primera guerra mundial los acuerdos internacionales estaban concentrados en los movimientos de las mercancías y, por ende, sobre las tarifas aduaneras, que a menudo eran fijadas con una función proteccionista antes que por razones de recaudación fiscal. En general, las disposiciones sobre tarifas estaban contenidas en los tratados comerciales que por cincuenta años constituyeron, como revela UDINA, “el nervio del derecho escrito internacional”. Aún más, a menudo, tales tratados han precedido cualquier otra estipulación e incluso en ciertos casos han quedado como los únicos actos internacionales existentes entre determinados Estados. Su núcleo esencial, aunque no siempre exclusivo, está formado por las normas atinentes al intercambio de las mercancías, que constituye su objeto principal y la base fundamental de las relaciones económicas interestatales en torno a las cuales los demás presupuestos (constituidos por la incorporación interna de órganos y sujetos del Estado extranjero, por la predeterminación de su tratamiento —en particular con referencia a la condición de ciudadanos— y por la disciplina de los medios de comunicación) poseen carácter meramente instrumental o secundario, aunque si bien resultan importantísimos desde otros puntos de vista, especialmente desde el aspecto político.

Respecto al intercambio de las mercancías, la función prioritaria del tratado de comercio es la de permitir su circulación en las relaciones entre los Estados interesados y de regular la denominada libertad de intercambio que de ella se deriva y que, solo en rarísimos casos y en sectores puntualmente delimitados, se convierte en el libre intercambio de libre cambistas. Al regular dicha libertad, las normas de los tratados de comercio parten del presupuesto del derecho expectante que tiene cada Estado, con determinación plenamente autónoma para impedir o limitar los intercambios. A su vez, en el caso de admitir dichos intercambios puede hacerlo de manera más o menos amplia —por concesión espontánea o acordada—, e incluso imponerle ciertos tributos, las denominadas tarifas aduaneras que gravan el ingreso o egreso de las mercancías. En consecuencia, los tratados tienden a obtener la recíproca concesión de parte de los contrayentes de un máximo de libertad de intercambio o de un

mínimo de carga o agravio tributario. Dicho objetivo se obtiene gracias a la mediación que tiene en vistas el interés común por sobre los intereses particulares que, a menudo, resultan ser opuestos entre sí. Estos grados de mayor o menor libertad pueden ser más o menos amplios hasta llegar a coincidir con una completa libertad —sin prohibiciones o restricciones— en lo que se refiere a los intercambios y una plena franquicia respecto de la carga tributaria. Además, el menor grado de libertad puede llegar a coincidir con la eliminación casi total de los intercambios o con una imposición fiscal casi coincidente a la fijada autónomamente por cuenta del Estado particular, pasando por toda una gama de posiciones intermedias.

En la práctica, la regla es la de una amplia libertad de intercambio que va acompañada por una moderada imposición tributaria, ya que, razones de orden económico y fiscal inducen a los Estados a favorecer el volumen de los intercambios internacionales y a mantener, por consiguiente, en un nivel no exagerado los tributos que las gravan. Esta regla se mantiene cuando consideraciones de orden político (entiéndase diplomáticas, guerras aduaneras, etc.) no obligan a los Estados a reducir o elevar tales tributos, o bien cuando razones de carácter económico contingente (crisis económicas, protección de la industria y agricultura local) no hagan necesario influir sobre el volumen de los intercambios.

De todos modos, históricamente aparece comprendido que la imposición sobre los intercambios internacionales siempre ha constituido, y lo es aún hoy, una de las primeras y más importantes fuentes para el financiamiento de los Estados, que difícilmente sabrán renunciar a esta debido a las numerosas ventajas que dicha imposición representa desde el punto de vista económico-político respecto de otras formas de imposición, favoreciendo el desarrollo de la producción nacional y asegurando su independencia de Estados más potentes.

4. LA DOBLE IMPOSICIÓN COMO OBSTÁCULO AL DESARROLLO DE LAS RELACIONES ECONÓMICAS INTERNACIONALES

Después de la primera guerra mundial se intensificaron las relaciones económicas entre las Naciones como consecuencia de la colocación de actividades en el exterior: lo que determinaba rentas pertenecientes a no residentes y a menudo, como sucede con las rentas de las empresas, la formación de la ganancia o renta en el ámbito de varios Estados. Algunos ordenamientos habían introducido la *World Wide Taxation* por la cual los residentes resultan alcanzados por la totalidad de sus rentas, sea que estas se hubiesen producido en el territorio del Estado como en el exterior, dando lugar a dobles imposiciones lo que habría frenado la concreción de operaciones transnacionales que, de por sí, eran económicamente convenientes.