



Universidad Internacional de La Rioja
Máster Universitario en Derecho del Comercio
Internacional

Convenios de doble imposición: tributación de las diferentes rentas entre Colombia y España.

Trabajo fin de máster presentado por: Cristian David Sanabria Sánchez

Titulación: Máster en Derecho del Comercio Internacional

Área jurídica: Fiscalidad Internacional

Director/a: Dr. José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

Ciudad: Bogotá, Colombia

[08 de enero de 2018]

Firmado por: Cristian David Sanabria Sánchez

ÍNDICE.

ABREVIATURAS.	4
RESUMEN.	5
INTRODUCCIÓN.	6
I. LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN LA ESFERA DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL.	7
I.1 Idea general.	7
I.2 Definición de doble imposición.	8
I.2.1 Causas de la doble imposición.	8
I.2.2 Naturaleza jurídica.	8
I.2.3. Principios.	9
I.3 Métodos para evitar la doble imposición tributaria.	10
I.3.1 La doble imposición en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	12
I.3.2 La doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades.	13
I.3.3 La doble imposición en otros impuestos.	14
I.4 Potestades Tributarias en los Convenios de Doble Imposición.	14
I.4.1 Residencia en los Convenios de Doble Imposición.	15
I.4.2 Tratamiento de las distintas rentas.	16
I.4.3 Interpretación de los Convenios de Doble Imposición.	17
II. CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA ENTRE ESPAÑA Y COLOMBIA.	17
II.1 Ámbito de aplicación del Convenio de Doble Imposición.	18
II.1.2 Ámbito Objetivo.	18
II.1.3 Ámbito Subjetivo.	18

II.2 Instrumentos de ratificación del Convenio de Doble Imposición.	20
II.2.1 Legalidad del Convenio: Ley 1082 de 2006 – Decreto 4299 de 2008.	20
II.2.2 Protocolo del Convenio.	21
II.2.3 Constitucionalidad del Convenio.	21
II.2.4 Auto A-145 de 2007.	21
II.2.5 Sentencia C- 383 de 2008.	22
 II.3 Trayectoria del Convenio desde su aprobación hasta la reforma tributaria de 2016.	 22
II.3.1 Utilidad del Convenio.	23
II.3.2 Análisis del convenio.	23
 III. LA REFORMA TRIBUTARIA COLOMBIANA LEY 1819 DE 2016 DE CARA AL CDI SUSCRITO ENTRE ESPAÑA Y COLOMBIA.	 25
 III.1 Prevalencia del Convenio sobre la legislación interna.	 25
III.1.1 Principales cambios introducidos por la reforma.	26
III.1.2 Activación del Convenio frente a los cambios introducidos por la reforma.	27
 III.2 La reforma y el intercambio de información.	 27
 III.3 Otras cuestiones relevantes.	 28
III.3.1 La no discriminación.	28
III.3.2 El procedimiento amistoso.	29
 IV. CONCLUSIONES.	 29
 V. FUENTES JURÍDICAS UTILIZADAS.	 30

ABREVIATURAS.

ASEAN	Asociación de Naciones del Sudeste Asiático.
CAN	Comunidad Andina de Naciones.
CARICOM	Comunidad del Caribe.
CDI	Convenio para evitar la doble imposición.
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
IRPF	Impuesto sobre la renta de las personas físicas.
IS	Impuesto sobre sociedades.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
ONU	Organización de Naciones Unidas.
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
UE	Unión Europea.

RESUMEN.**CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN: TRIBUTACIÓN DE LAS DIFERENTES RENTAS ENTRE COLOMBIA Y ESPAÑA.**

La relevancia de los Convenios de Doble Imposición como herramienta jurídica para combatir los nocivos efectos de la sobreimposición ya sea jurídica o económica en el ámbito de la fiscalidad internacional, puede verse reflejada en los beneficios que obtienen tanto los contribuyentes como las administraciones tributarias en su aplicación. Es por ello, que resulta trascendental entender cómo afectan esta clase de acuerdos a las diferentes rentas contempladas dentro de sus disposiciones, por lo cual, en el presente trabajo se realiza un acercamiento teórico a cuestiones generales tales como la naturaleza, principios y estructura de esta categoría de normas supranacionales. A su vez que, se analiza de manera concreta el convenio suscrito entre Colombia y España en la materia, de cara a la más reciente reforma tributaria del país latinoamericano, introducida con la Ley 1819 de 2016.

Palabras clave: Convenio de Doble Imposición, Métodos para evitar la doble imposición, tributación, reforma tributaria, cláusula de intercambio de información.

ABSTRACT.**AGREEMENTS OF DOUBLE IMPOSITION: TAXATION OF THE DIFFERENT REVENUES BETWEEN COLOMBIA AND SPAIN.**

The relevancy of the Agreements of double imposition like juridical tool to attack the harmful effects of the supertax already is juridical or economic in the area of the international tax system, it can turn reflected in the benefits that obtain both the contributors and the tributary administrations in his application. It is for it, which turns out to be transcendental to understand how they affect this class of agreements to the different revenues contemplated inside his dispositions, for which, in the present work a theoretical approximation is realized to such general questions as the nature, beginning and structure of this category of supranational procedure. In turn that, there is analyzed in a concrete way the agreement signed between Colombia and Spain in the matter, with a view to the most recent tributary reform of the Latin-American country, introduced with the Law 1819 of 2016.

Keywords: Agreement of double imposition, methods to avoid the double imposition, taxation, tributary reform, clause of exchange of information.

INTRODUCCIÓN.

La globalización entendida como un proceso de integración cultural, económica, tecnológica y científica a escala mundial; ha traído consecuencias de diferente índole. Estas varían conforme a la perspectiva desde la cual se analice el proceso, ya sea desde la libre circulación de personas, la libre circulación de bienes, servicios y capitales o la libre circulación de información y conocimiento.

Cada una de estas perspectivas aporta una importante explicación al proceso que permite identificar las causas y consecuencias del mismo. Partiendo de ello cabe resaltar que uno de los aspectos más relevantes de la globalización ha sido la integración económica entre la gran mayoría de países del mundo, que ha dado lugar a la creación de organizaciones y entes internacionales que se dedican a facilitar y equilibrar esa integración.

En el seno de dichos organismos se adoptan acuerdos y decisiones que afectan a todos los países que los integran, siempre y cuando estos hayan procedido a ratificar e implementar estos instrumentos al interior de sus naciones. Con esto se hace visible la complejidad que reviste el proceso de integración económica que implica necesariamente el aumento en las relaciones comerciales entre los países.

Ahora bien, el auge de las relaciones comerciales conlleva al aumento más que proporcional de medidas arancelarias y fiscalizadoras que adoptan los Estados para salvaguardar sus intereses. Pero dichas medidas, aunque en principio resultan ser restrictivas terminan convirtiéndose en liberalizadoras, empujadas por la dinámica propia del comercio internacional, obligando a los Estados a celebrar Tratados, Acuerdos y Convenios entre ellos.

Este es el punto en que toma relevancia el presente trabajo, ya que permitirá el acercamiento directo a la fiscalidad internacional y la tributación de las diferentes rentas desde el espectro de los Convenios para evitar la Doble Imposición Tributaria (en adelante CDI), enfocándose en el convenio suscrito entre Colombia y España y su protocolo, desde la óptica de la reforma tributaria estructural implantada en el país latinoamericano con la Ley 1819 de 2016.

Para ello se abordará el tema dando una visión general de lo que son los CDI, su importancia en la esfera de la fiscalidad y el sometimiento de las distintas rentas a sus disposiciones, a continuación, se hará un seguimiento al CDI suscrito entre España y Colombia, analizando la trayectoria y utilidad del mismo. Posteriormente, se analizarán los principales cambios introducidos por la reforma tributaria colombiana Ley 1819 de 2016, de cara a la prevalencia que tiene el suscrito convenio frente a los nuevos impuestos con los que fueron gravadas las distintas rentas después de la reforma y sus efectos respecto de la cláusula de intercambio de información.

I. LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN LA ESFERA DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL.

I.1 Idea general.

Una de las principales necesidades de la sociedad globalizada ha sido el diseño de herramientas jurídicas que permitan dinamizar el constante y creciente flujo de relaciones personales, laborales, económicas y comerciales alrededor del mundo.

Estas relaciones que en principio tienen una connotación más que privada terminan trastocando la esfera de lo público haciendo que los Estados deban responder a través de sus potestades soberanas con un marco jurídico supranacional acorde a las realidades que enfrentan sus nacionales en el entorno de las relaciones internacionales.

Conviene especificar que, la fiscalidad internacional es una de esas realidades a las que se ven abocados quienes operan en el entorno exterior y más aún, cuando se tratan de operaciones comerciales, que traen un beneficio económico no solo para el operador sino también para los Estados involucrados en la operación.

Dicho esto, no cabe más que hacer alusión a los CDI, convertidos en la máxima expresión del derecho uniforme en materia tributaria internacional, traídos a colación por primera vez en el marco de la reunión de Cambridge del Instituto de Derecho Internacional, en agosto de 1895, cuando se incluyó en el orden del día el problema de la doble imposición en las relaciones internacionales¹.

Con posterioridad a ello, la Sociedad de Naciones promovió la consolidación y desarrollo de los CDI, que bien pueden definirse como tratados internacionales de carácter tributario, celebrados entre dos o más Estados –bilaterales o multilaterales– que se aplican con preferencia a la norma interna, para determinar bajo la limitación recíproca de las potestades impositivas a qué Estado le corresponde el gravamen cuando inicialmente son varios los que tienen derecho a su recaudo o cuando no hay lugar a sujeción alguna a dicho gravamen.

Así pues, el objetivo principal de los CDI es determinar unas directrices de reparto entre los Estados, siguiendo la limitación tributaria frente a los distintos gravámenes que afectan a determinada renta o patrimonio. Es decir, que los convenios buscan que cada Estado contratante pueda gravar determinadas rentas con carácter preferente sobre otro Estado o con exclusión del derecho de este a someterlas a imposición².

Además, los CDI no solo reglamentan el reparto de potestades tributarias, sino que también regulan temas como la residencia, los métodos para evitar la doble imposición, herramientas de cooperación y de intercambio de información. Aunado a ello la mayoría de los convenios de esta clase siguen el modelo OCDE tanto en su redacción como en su interpretación a través de los comentarios aprobados por dicho organismo, indistintamente de los protocolos anexos que fijen las partes contratantes para cada uno de ellos.

¹ RIBES RIBES (2003).

² HERRAN OCAMPO (2000).

I.2 Definición de doble imposición.

En un primer acercamiento al fenómeno de la doble imposición, este puede ser definido como el hecho de que una misma renta esté sujeta a dos o más tributos de carácter similar, es decir, a dos impuestos y más específicamente a impuestos que gravan determinada renta. Tal situación puede generarse en un mismo país o resultar de la concurrencia entre las normas tributarias de dos distintos países, evento en el cual la doble imposición queda revestida con un elemento de internacionalidad³.

Análogamente, alguna parte de la doctrina ha denominado esta situación jurídica como plurimposición indicando que el término hace referencia al fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos durante un mismo periodo impositivo o ante un mismo evento⁴. Dicho sector doctrinal hace uso del vocablo *plurimposición* advirtiendo que es el más adecuado en los casos que haya incidencia de más de dos impuestos gravando la misma renta.

De esta manera, cabe señalar que dos son los supuestos de doble imposición o plurimposición que pueden aparecer en el ámbito interno y en el internacional, siendo estos la doble imposición económica y la jurídica.

I.2.1 Causas de la doble imposición.

En general, son tres las causas que pueden originar la doble tributación a la que se puede ver sometido un contribuyente respecto de una misma renta. En tal sentido cabe resaltar que los residentes de un Estado son gravados sobre la totalidad de las rentas que perciban, ya sea que la renta se origine en el Estado de la residencia o en terceros Estados, quedando obligado el contribuyente por su renta mundial. A su vez, esos terceros Estados someterán a impuestos las rentas obtenidas en su territorio.

Así pues, los sujetos pasivos de los impuestos quedan sometidos a imposición en su país de residencia por las rentas de fuente extranjera y esas mismas rentas son igualmente sometidas a imposición en los países en los que se originaron.

Otra de las circunstancias que pueden producir doble imposición es cuando una persona es considerada residente simultáneamente en dos Estados y en consecuencia es gravada por estos sobre la totalidad de sus rentas sin importar cuál sea el país de la fuente.

Por último, puede acontecer que dos Estados al mismo tiempo se atribuyan la fuente de una renta por lo que ambos ejercerán su derecho a someterla a gravamen⁵.

I.2.2 Naturaleza jurídica.

³ WOLTERS KLUWER. (2017).

⁴ ESPADAFOR C. M. L. (1999).

⁵ DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. (2010).

La doble imposición, como ya se ha dicho, puede presentarse tanto en el entorno nacional como en el internacional, y la naturaleza que adopta en cualquiera de estos dos espectros puede ser jurídica o económica.

Respecto de la doble imposición jurídica internacional, esta se configura cuando en relación con un mismo contribuyente se grava una de las rentas que este percibe, por dos o más Estados, con impuestos análogos o de similar naturaleza. Este tipo de doble imposición ocurre bajo dos circunstancias a saber:

1. El contribuyente es considerado residente en dos Estados de manera simultánea, lo que provoca la tributación por su renta mundial en ambos países.
2. Un contribuyente residente en único Estado percibe rentas de un tercer Estado. Por lo general el Estado de la residencia grava la renta mundial y el Estado de la fuente por su parte, puede gravar asimismo dicha renta, al haberse obtenido en su territorio.

En cambio, la doble imposición económica ocurre cuando una misma renta es sometida a diferentes gravámenes, pese a que esta sea soportada por distintos contribuyentes. Siendo más gravoso este tipo de imposición en la esfera internacional, dado que sobre una misma renta podrían recaer hasta tres impuestos⁶.

I.2.3 Principios.

La doble tributación internacional responde a tres principios rectores a los que recurren los Estados para ejercer su facultad impositiva y que les permite gravar a los contribuyentes. Dichos principios son: la fuente, la residencia y ciudadanía o nacionalidad.

Tratándose del principio de la fuente, también denominado *principio de territorialidad o tributación limitada* se fundamenta en el origen económico de la renta. Dentro de las teorías que buscan justificar este principio se encuentran la del beneficio y la soberanía del territorio.

Por su parte, el principio de residencia, también denominado *principio de la tributación de las rentas obtenidas a nivel mundial o tributación ilimitada*, se fundamenta en aspectos personales del contribuyente tales como su residencia habitual, sin tener en cuenta el origen de las rentas obtenidas. La recaudación de impuestos bajo este principio está supeditada a la concreción de los requisitos necesarios para determinar la residencia. A su vez, la residencia comprende tanto a los nacionales como a los extranjeros que reúnan los requisitos exigidos legalmente

⁶ RAMÍREZ, S. (2014).

El último de los principios es el de la *ciudadanía* o *nacionalidad* que se basa en el gravamen que deben soportar los nacionales de un Estado sobre su renta mundial sin considerar si son o no residentes en el país⁷.

I.3 Métodos para evitar la doble imposición tributaria.

La referencia a los métodos para evitar la doble imposición exige necesariamente señalar las distintas medidas o técnicas que adoptan los Estados para evitar que se configure el doble sometimiento de una renta a gravamen. Las señaladas medidas se clasifican en tres grupos a saber: i. Medidas unilaterales ii. Medidas bilaterales o Convenios internacionales iii. Armonización tributaria⁸.

i. Medidas unilaterales.

Se trata de aquellas disposiciones establecidas por cada poder tributario a nivel interno, de manera individual y que están encaminadas a prevenir o mitigar la doble imposición para los sujetos que se encuentran sometidos al mismo. La aplicación de estas medidas, por lo general, corresponde al Estado que ejerce su potestad tributaria en razón al criterio de residencia. No obstante, un país que persiga similares pretensiones en uso de un criterio real puede obtener resultados semejantes.

Cabe resaltar que las medias unilaterales establecen sus propios métodos para evitar la doble tributación internacional. Entre ellos encontramos la exención en la base imponible del impuesto nacional de toda o parte de la renta o patrimonio situados en el extranjero, el crédito fiscal, la deducción en la base imponible y la reducción en el tipo de gravamen del impuesto nacional.

ii. Convenios internacionales.

Son los instrumentos más eficaces y que mayor desarrollo han tenido en la evitación de la doble imposición internacional, dado que distintos organismos o conferencias internacionales han dedicado parte de sus trabajos a promover proyectos que concienticen a los países de la necesidad de contar con una amplia gama de convenios redactados de forma homogénea e incluso uniforme, para hacerle frente a la eliminación de las dobles cargas impositivas que deben soportar los contribuyentes.

Los métodos contemplados en los Convenios internacionales dependerán del modelo que sigan, a saber: Modelo Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE–, Modelo de la Organización de las Naciones Unidas –ONU–, Modelo Pacto Andino –CAN–, Modelo Asociación de las Naciones del Sudeste Asiático –ASEAN–, Modelo de la Comunidad del Caribe –CARICOM– y el Modelo Estados Unidos, Modelo de Holanda, Modelo Nórdico. Sin embargo, estos se pueden clasificar en dos sistemas:

- Métodos de exención. La renta no se integra en la base imponible del impuesto en el Estado de la residencia, es decir, la renta no es objeto de gravamen en el Estado de residencia.

⁷ JAQUE, J. (2010).

⁸ SÁNCHEZ GARCÍA, N. (2000).

A su vez, este método presenta dos modalidades:

- Exención integra. Cuando la renta simplemente no se incluye en la base imponible del impuesto del Estado de la residencia.
- Exención con progresividad. La renta se integra en la base imponible del impuesto del Estado de residencia, pero con el único objetivo de determinar el tipo de gravamen, aplicando este sobre la base imponible descontando la renta de fuente extranjera.
- Métodos de imputación. El Estado de residencia del contribuyente que percibe renta extranjera le permite a este deducirse de la cuota del impuesto, lo efectivamente pagado por el impuesto en el Estado de la fuente. La imputación puede ser:
 - Imputación integra. Permite la deducción de la totalidad del impuesto pagado en el país de la fuente.
 - Imputación ordinaria. Se podrá deducir como máximo, el impuesto pagado en el país de la residencia si la renta tiene origen en dicho Estado⁹.

Cabe señalar además, que alguna parte de la doctrina añade a estos métodos de eliminación de sobreimposición, ciertas técnicas que, aunque no persigan eliminar este fenómeno sí que logran atenuar los efectos que genera. Son el método de deducción y el del tipo impositivo especial.

iii. Armonización tributaria.

Comprende aquellas normas que se dictan en el seno de organizaciones de integración regional, tales como la Unión Europea –en adelante UE–, cuyo rango no alcanza al de un convenio internacional, pero que son de carácter supranacional y tienen validez para los Estados que las integran.

En tal sentido, el Tratado de Funcionamiento de la UE –TFUE– recoge en sus artículos 110 a 113 disposiciones concretas sobre imposición. Al respecto, se establece que la política fiscal de la UE se centra en el buen funcionamiento del mercado único. Es decir, en garantizar que los ciudadanos y las empresas no tengan que enfrentarse a obstáculos relacionados con las actividades económicas transfronterizas.

Así pues, la Comisión Europea no considera que la armonización generalizada de los regímenes fiscales de todos los países de la UE sea necesaria, siempre y cuando no se obstaculice el establecimiento y el funcionamiento del mercado único. Los países podrán elegir el régimen más adecuado para sí mismos.

Se aplica entonces el principio de subsidiariedad, advirtiendo que, solo se tomarán medidas a escala de la UE cuando la iniciativa a nivel nacional no haya dado resultados y puedan lograrse mejor a escala UE.

⁹ WOLTERS KLUWER. (2017)

Por último, la armonización de la UE se dirige principalmente a la fiscalidad de los impuestos indirectos más que a los impuestos directos¹⁰, aunque sí se ha producido una importante armonización de la fiscalidad societaria empresarial.

I.3.1 La doble imposición en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este punto se hará un breve acercamiento a las medidas que existen en España para corregir la doble imposición jurídica en el impuesto sobre la renta de personas físicas –IRPF en adelante–, teniendo en cuenta los requisitos que deben cumplirse para poder acogerse a ellas.

Las medidas surgen como respuesta a la necesidad de abordar el actual contexto económico en el que las distintas rentas sujetas a este impuesto son de origen extranjero. Dentro de los métodos se pueden señalar los siguientes:

- Corrección sobre dividendos o participaciones en beneficios.

A partir del 1 de enero de 2015 desapareció para las personas físicas la exención que permitía que los 1.500 primeros euros de dividendos percibidos no estuvieran sujetos a gravamen, de tal suerte que ya no se elimina la doble imposición generada por la aplicación simultánea del impuesto sobre sociedades y el IRPF.

Esta exención fue eliminada por la Ley 26/2014, de reforma del IRPF, sin que fuera posible su aplicación desde la entrada en vigor de la citada norma.

- Corrección sobre rentas del trabajo.

Procede cuando un trabajador es desplazado al extranjero, el exceso percibido respecto de las remuneraciones del trabajo, si lo hubiese desempeñado en España, y destinadas a compensar las diferencias del nivel de vida entre los países, quedará exenta de impuestos. –Régimen de Excesos–.

Cuando los rendimientos del trabajo se hubiesen realizado en el exterior y siendo compatible con la exención anteriormente señalada, quedarán exentos dichos rendimientos, para trabajadores que hayan sido desplazados fuera de España y cumplan con requisitos cualitativos y cuantitativos como, que la renta procedente del rendimiento del trabajo no exceda los 60.100 euros –el exceso no queda exento–. Además, el trabajador ciertamente debe desplazarse al extranjero y realizar trabajos para una persona jurídica calificada como no residente en España –Artículo 7 p) de la Ley 35/ 2006 del IRPF–.

Cabe señalar además que debe existir un CDI con cláusula de intercambio de información y los trabajos no se pueden ejecutar en paraíso fiscal.

¹⁰ UNIÓN EUROPEA. (1957)

- Deducción de sobreimposición en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las personas residentes fiscales en España tributan de acuerdo con lo establecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por lo que serán gravados por su renta mundial. Lo que deriva en muchas ocasiones en supuestos de doble imposición en los que por no existir CDI, o existiendo este, no contempla un mecanismo que la elimine, dando paso a aplicar la deducción.

La deducción consiste en que el contribuyente una vez obtiene la renta en el extranjero y esta ha sido grabada en la fuente, podrá deducirse de la cuota íntegra del impuesto la menor de las siguientes cantidades:

- El importe efectivamente satisfecho en el extranjero por concepto de un impuesto análogo al IRPF o al impuesto sobre la renta de los no residentes.
- El resultado del tipo medio efectivo del gravamen a la parte liquidable gravada en el extranjero¹¹.

I.3.2 La doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades.

Los mecanismos contemplados en la normativa española para corregir la doble imposición económica y jurídica a la que pueden verse sometidas las sociedades se encuentran regulados en la Ley 27/2014¹².

Merece la pena subrayar, el impuesto sobre sociedades –IS en adelante– es un impuesto personal y directo que busca gravar las rentas de sociedades y demás personas jurídicas que residan en territorio español, incluidas asociaciones, fundaciones y sociedades civiles a partir de 2016. La estructura del gravamen se concreta teniendo en cuenta la contabilidad y la determinación de resultado contable de la sociedad, que se usan para calcular la base imponible y el importe a pagar anualmente.

Las disposiciones que contienen los mecanismos de eliminación de sobreimposición internacional tienen como finalidad que esta no se produzca en los casos de dividendos y plusvalías de participaciones en los fondos propios de entidades residentes y no residentes; establecidas en los siguientes artículos:

Artículo 21. Eliminación de doble imposición internacional en el caso de dividendos y plusvalías procedentes de participaciones en los fondos propios de entidades residentes y no residentes mediante la aplicación del método de exención.

Artículo 22. Exención de rentas obtenidas en el extranjero por medio de un establecimiento permanente.

Artículos 31 y 32. Eliminación de doble imposición jurídica y económica en el caso de dividendos de participaciones en los fondos propios de entidades residentes y no

¹¹ MARTÍNEZ, J. (2014).

¹² ESPAÑA. (LEY 27/2014).

residentes, respectivamente, a través de la aplicación del método de imputación y en caso de plusvalías derivadas de la transmisión de dichos beneficios¹³.

I.3.3 La doble imposición en otros impuestos.

Otros impuestos en los que se puede presentar doble imposición internacional son aquellos que recaen sobre el patrimonio y las sucesiones y donaciones.

En el impuesto sobre el patrimonio hay que tener en cuenta que es menos probable la aparición de sobreimposición, toda vez que son pocos los países que lo contemplan en sus sistemas tributarios. Sin embargo, la Ley 19/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, consagra en su artículo 32 que en caso de que exista obligación personal de contribuir, de la cuota íntegra del impuesto se deducirá, por razón de bienes radicados y derechos que pudieran ejercitarse o tuvieran que cumplirse fuera de territorio español, la cantidad menor de las siguientes:

- i. El importe efectivamente pagado en el extranjero por concepto de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales calculados en el impuesto.
- ii. El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del impuesto a la parte de base liquidable imputada en el exterior.

Por otro lado, en cuanto al impuesto de sucesiones y donaciones, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, establece un mecanismo para evitar la doble imposición jurídica en su artículo 23, señalando que en los supuestos en que haya obligación personal de sujeción al impuesto, el contribuyente podrá deducirse la menor de las siguientes cantidades:

- i. El importe efectivo de lo pagado en el extranjero por concepto de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- ii. El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del impuesto al incremento patrimonial de bienes radicados o derechos que puedan ser ejercidos fuera de territorio español, siempre que hubiesen sometidos a imposición en el extranjero por un impuesto análogo¹⁴.

I.4 Potestades Tributarias en los Convenios de Doble Imposición.

Una efectiva eliminación de la doble tributación internacional requiere por parte de los Estados que suscriben un CDI, negociaciones en las que se establezca a cuál de los contratantes le asiste el derecho exclusivo de gravar los diferentes tipos de rentas y el patrimonio de los contribuyentes, desplazando la facultad del otro de gravar estas ganancias y patrimonio. El reparto de atribuciones tributarias seguirá unos u otros criterios atendiendo al modelo de convenio que las partes hayan negociado. Así pues, se destacan los criterios que fijan los modelos OCDE –Organización para la

¹³ LÓPEZ RIBAS, S. (2013).

¹⁴ UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE LA RIOJA. (2017).

Cooperación y Desarrollo económico-, ONU –Organización de Naciones Unidas– y CAN –Comunidad Andina de Naciones–, siguiendo este último el criterio de la fuente¹⁵.

Cabe señalar, que respecto de algunas rentas y patrimonios la potestad tributaria no es exclusiva sino compartida, estableciendo un límite al impuesto del territorio de la fuente –dividendos e intereses, en los modelos OCDE y ONU– de modo que, cuando alguna de las normas de reparto conceda al Estado de la fuente el derecho de imposición, pleno o limitado, el Estado de la residencia deberá ceder en su facultad de gravar¹⁶.

Las reglas recogidas en los modelos de convenio OCDE y ONU, se pueden agrupar en tres categorías:

- Normas de potestad exclusiva para que el Estado de residencia pueda gravar algunos tipos de renta sin limitación. En tal sentido, el Estado de la fuente debe ceder su facultad de gravar esas rentas.
- Normas de potestad ilimitada para que el Estado de la fuente ejerza su poder tributario frente algunos tipos de renta sin limitación de tarifas, hasta la máxima legal. En este caso, el Estado de la residencia puede invocar su potestad tributaria, pero debe reconocer al contribuyente el impuesto efectivamente satisfecho en la fuente.
- Normas de potestad limitada para que el Estado de la fuente pueda gravar algunos tipos de renta utilizando tarifas limitadas por la negociación del convenio. Bajo este supuesto, el Estado de la residencia puede invocar su potestad tributaria, pero debe reconocer al contribuyente el impuesto efectivamente satisfecho en la fuente¹⁷.

I.4.1 Residencia en los Convenios de Doble Imposición.

Una de las primeras cuestiones que abordan los CDI es la determinación de la residencia de las personas físicas y jurídicas como punto de conexión para la aplicación del convenio de que se trate, lo que permite a su vez identificar quiénes podrán beneficiarse de las disposiciones del convenio, determinar los criterios de sujeción a los impuestos y resolver las controversias que se presenten en los casos de doble residencia.

Es preciso tener presente, que dependiendo del tipo de modelo que se haya seguido en la elaboración del convenio se perseguirán unos u otros parámetros para determinar el ámbito de aplicación subjetivo del mismo. Además, habrá que estarse a lo recogido en la legislación interna de los contratantes cuando el convenio remita específicamente a ella en relación con los requisitos para considerar residente o no a una persona física o jurídica.

En este sentido, los modelos de convenio de la ONU y la OCDE vienen a determinar en el artículo 4 de uno y otro, la definición de *residente*, catalogándolo como aquella

¹⁵ VALLEJO S., MALDONADO G. (2007: 39-59).

¹⁶ PEDERNA, J. (2014).

¹⁷ ARANGO, J. CASTRILLÓN, J. (2012).

persona que se encuentra sujeta a impuestos en alguno de los Estados contratantes de acuerdo con determinados criterios. Bajo este supuesto; los modelos de convenio apelan a la normativa interna de los contratantes para que sean ellos quienes de manera directa determinen la residencia, lo que no genera mayor problema para los Estados. La dificultad se presenta cuando una de las partes debe definir si una persona es residente del otro país, porque deberá acudir a la legislación de ese otro país para determinar si la persona es residente en ese territorio a efectos del convenio¹⁸.

Por último, cuando se configura la doble residencia de una persona, ambos convenios estipulan en sus artículos 4.2 y 4.3 respectivamente, unas reglas de desempate que se aplicarán conforme a la naturaleza de la persona sobre la que recae dicha situación. Así pues, a las personas físicas les serán aplicables las reglas del artículo 4.2 –jerarquía entre criterios sustanciales y facticos–, y a las personas jurídicas y otros tipos de personas que no sean físicas se les aplicará las reglas del artículo 4.3 –Sede de dirección efectiva–¹⁹.

I.4.2 Tratamiento de las distintas rentas.

En este apartado cabe recordar lo dicho sobre distribución de potestades tributarias puesto que, siguiendo lo acordado en la celebración del convenio para evitar la doble tributación y al modelo aplicado al mismo, el derecho a gravar le corresponderá a un Estado u otro conforme a la categoría o naturaleza de renta de que se trate²⁰.

Dentro de las rentas sujetas a gravamen de forma exclusiva en el país de la residencia, podemos encontrar: i. Rentas del trabajo en desplazamientos de corta duración satisfechas por un no residente; ii. Rentas de actividades empresariales o profesionales sin establecimiento permanente; iii. Rentas y ganancias de empresas dedicadas al transporte marítimo y aéreo internacional, o por aguas interiores; iv. Ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones y bienes muebles; v. Pensiones derivadas del trabajo en el sector privado; vi. Rendimientos del trabajo en el sector público y pensiones de empleados o funcionarios públicos, pagadas a residentes o nacionales de otro Estado; vii. Becas, subvenciones y ayudas de investigación de estudiantes y personas en prácticas.

A continuación, se pueden ubicar las rentas que son sometidas a impuestos tanto en el país de la residencia como en el de la fuente con un límite máximo: i. Dividendos; ii. Cánones; iii. Intereses.

Por otro lado, las rentas que pueden ser sometidas a imposición tanto en el país de la residencia como en el de la fuente sin límite máximo son: i. Rentas y ganancias patrimoniales derivadas de inmuebles; ii. Rentas de actividades empresariales y profesionales con mediación de establecimiento permanente; iii. Rentas derivadas de actividades de artistas y deportistas; iv. Rendimientos del trabajo en el sector privado; v. Remuneración de los administradores de sociedades. A este tipo de tratamiento también suele ser sometido el impuesto sobre el patrimonio en el contexto de los convenios que lo contemplan.

¹⁸ ARNOLD, B. (2015: 57-117).

¹⁹ WHEELER, J. (2015)

²⁰ BUSTOS BUIZA, J. (2001: 1-15).

Finalmente, existen rentas que pueden ser gravadas exclusivamente en el país de la fuente, entre las cuales se encuentran los rendimientos del trabajo del sector público y pensiones de funcionarios o empleados públicos²¹.

Cabe aclarar que lo anteriormente señalado es el tratamiento que de manera general se da a las rentas en los modelos de convenio OCDE y ONU.

I.4.3 Interpretación de los Convenios de Doble Imposición.

Los Convenios de doble imposición son normas de carácter internacional. Por lo tanto, para su interpretación les es aplicable la Convención de Viena sobre derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, conforme a lo recogido en los artículos 31 a 33 que señalan los principios de buena fe, de primacía del texto y del objeto y fin del Tratado.

Además, para la interpretación de este tipo de Convenios se deben acoger como criterios específicos las normas concretas contenidas en los mismos tratados que hagan referencia a conceptos y expresiones sobre las cuales el convenio ofrece una definición expresa. En este aspecto el modelo de Convenio de la OCDE consagra una serie de comentarios que buscan explicar e interpretar sus disposiciones.

Otra cuestión que toma relevancia en la interpretación de los CDI son los pronunciamientos armonizados que de manera conjunta y reiterada las administraciones tributarias y los tribunales de los Estados parte del Convenio hacen en la materia²².

II. CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA ENTRE ESPAÑA Y COLOMBIA.

Como se ha visto hasta ahora, los Convenios para evitar la Doble Imposición –CDI– cumplen un rol trascendental en el desarrollo comercial internacional y la apertura económica entre países permitiendo un mayor dinamismo de las legislaciones tributarias, generando a su vez, beneficios para los contribuyentes e incentivos para la inversión extranjera.

Por tal razón, Colombia a la fecha ha celebrado once CDI, de los cuales diez se encuentran vigentes, siendo estos el Convenio con la CAN y los Convenios suscritos con España, México, Chile, Suiza, Canadá, India, Corea del Sur Portugal, Chequia y Francia²³.

En la actualidad, el Reino de España tiene rubricados ciento tres convenios para evitar la doble imposición, estando en vigor noventa y cuatro. Los otros nueve se encuentran en distintas fases de tramitación (Azerbaiyán, Bahrein, Bielorrusia, Cabo Verde, Montenegro, Namibia, Perú y Siria). Además se han renegociado los CDI con Austria, Bélgica, Canadá, Estados Unidos, Finlandia, India, Méjico, Reino Unido y Rumanía.

²¹ UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE LA RIOJA. (2017).

²² VALLEJO CHAMORRO, J.- GUTIERREZ LOUSA, M. (2002: 1-63).

²³ ROMERO TARAZONA, J. (2017: 373-396).

Bajo este contexto se tomará para su estudio el CDI suscrito entre Colombia y España celebrado el día 31 de marzo de 2005, aprobado por el Congreso de la Republica de Colombia mediante la Ley 1082 del 31 de julio de 2006 y por España mediante instrumento de ratificación del 8 de julio de 2008. El Convenio se negoció bajo el modelo OCDE y en él se emplean los métodos de imputación y exención como medidas para evitar la doble imposición. Se estructura en siete capítulos más un protocolo anexo.

II.1 Ámbito de aplicación del Convenio de Doble Imposición.

II.1.2 Ámbito Objetivo.

El artículo 2 del CDI recoge los impuestos que serán objeto de aplicación del mismo, señalando en el apartado primero que se aplicará a los impuestos sobre la renta y el patrimonio que sean exigibles en cada uno de los Estados contratantes. De igual manera, en el apartado segundo el texto expresa que se tendrán como impuestos sobre la renta y patrimonio aquellos que graven total o parcialmente dichos conceptos, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de muebles e inmuebles, los sueldos y las plusvalías.

Por otra parte, en el apartado tercero se establecen los impuestos en particular que son comprendidos dentro del convenio. Estos son en el caso español: el impuesto sobre la renta de personas físicas, el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre la renta de no residentes, el impuesto sobre el patrimonio y los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio. En el caso colombiano se comprenden el impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre el patrimonio.

Por último, el apartado cuarto hace referencia a que el convenio será igualmente aplicable a los impuestos de naturaleza análoga o idéntica que se establezcan a la posterior firma del convenio²⁴.

II.1.3 Ámbito Subjetivo.

El CDI celebrado entre Colombia y España enfatiza su aplicación para las personas residentes de uno o de ambos Estados –artículo 1–. La residencia vendrá definida por la normativa interna de cada Estado.

La legislación colombiana define el concepto de *residencia* a efectos tributarios en el Decreto 624 de 1989 –en adelante, Estatuto Tributario–²⁵. Por su parte, la normativa española se refiere a tal concepto en la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de personas físicas –en adelante, LIRPF–²⁶.

²⁴ ESPAÑA. INSTRUMENTO. (2008).

²⁵ COLOMBIA. (DECRETO 624/1989).

²⁶ ESPAÑA. (LEY 35/2006).

En la siguiente tabla comparativa se pueden apreciar los artículos concretos que regulan tal situación en cada una de las legislaciones y las diferencias existentes entre una y otra:

Tabla 1. Diferencias entre la legislación colombiana y española en materia de residencia fiscal.

LEGISLACIÓN COLOMBIANA Estatuto Tributario	LEGISLACIÓN ESPAÑOLA LIRPF
Artículo 9. Las personas naturales nacionales residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país. Las personas naturales, colombianas o extranjeras que no tengan residencia en el país, solo están sujetas al impuesto de renta y complementario sobre su renta y ganancia ocasional de fuente nacional y sobre su patrimonio poseído en el país.	Artículo 8. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español o en territorio extranjero son contribuyentes del impuesto sobre la renta, no perderán su condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al impuesto sobre sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
Artículo 10. Requisitos y condiciones respecto a la residencia para efectos tributarios: 1) La residencia tanto para nacionales como para extranjeros es la permanencia continua o discontinua por más de 183 días durante un periodo de 365 días calendario consecutivo. Si la permanencia continua o discontinua recae sobre más de un año la persona se considera residente a partir del segundo año; 2) Su cónyuge, compañero o hijos menores dependientes tienen residencia fiscal en el país;	Artículo 9. Son tres las circunstancias que determinan la residencia habitual de una persona física en territorio español: a) La permanencia durante más de 183 días en el año natural en España, cuyo cómputo puede incluir las ausencias esporádicas; b) La ubicación en territorio español del núcleo principal o centro de intereses económicos; c) La residencia en España del cónyuge no separado y de los hijos menores del contribuyente.

3) El 50% de sus ingresos son de fuente colombiana; 4) El 50% de sus bienes son administrados en el país. 5) El 50% de sus activos se entienden poseídos en Colombia; 6) Tienen residencia en u paraíso fiscal; 7) Siendo requeridos por la administración no acreditan su condición de residentes en el exterior.	
--	--

Extraída de Díaz, Osorio. 2016. pp. 20-21.

II.2 Instrumentos de ratificación del Convenio de Doble Imposición.

A continuación, se traerán a colación los instrumentos legales y constitucionales que dieron lugar a la celebración y aprobación del CDI dentro del ordenamiento jurídico colombiano, además, se hará una breve referencia al protocolo anexo del Convenio.

II.2.1 Legalidad del Convenio: Ley 1082 de 2006 – Decreto 4299 de 2008.

La Ley 1082 de 2006 es el instrumento legal mediante el cual se aprobó el Convenio entre España y Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, sin embargo, no fue sino hasta el 23 de octubre de 2008 que empezó a regir el Convenio, toda vez que, tres meses antes de esa fecha se produjo el último intercambio de notas o ratificaciones necesarias para la entrada en vigor del Tratado.

Para Colombia se trató del primer Convenio de Doble Imposición que celebraba de forma bilateral y de carácter general, porque los acuerdos tributarios existentes hasta ese momento se limitaban al transporte internacional, salvo el Tratado multilateral vigente con los miembros de la Comunidad Andina.

Ahora bien, los tres artículos que conforman la referida Ley se dedican a la aprobación del Convenio –Artículo 1–, la obligatoriedad del mismo a partir del perfeccionamiento del vínculo internacional entre las partes –Artículo 2– y, la entrada en vigor de la Ley –Artículo–²⁷.

Es preciso tener presente que, en la tramitación de esta Ley la Corte Constitucional ordenó su devolución a la secretaría de la Cámara mediante Auto A-145-07 de 13 de junio de 2007 para subsanar un vicio que se produjo durante su aprobación, hecho que se observará más detenidamente en el siguiente apartado.

Por otro lado, el Decreto 4299 de 13 de noviembre de 2008, fue el instrumento utilizado para la promulgación del Convenio, una vez perfeccionado el vínculo internacional que liga a Colombia, teniendo en consideración la aprobación realizada por el Congreso

²⁷ COLOMBIA. (LEY 1082/ 2006)

mediante la Ley 1082 de 2006, la declaración de exequible de dicha Ley mediante Sentencia C-383 del 23 de abril de 2008 y la realización del canje de instrumentos de ratificación entre los contratantes dada el 23 de julio de 2008, advirtiendo que la entrada en vigor del Convenio fue el día 23 de octubre de 2008²⁸.

II.2.2 Protocolo del Convenio.

El Protocolo que acompaña al CDI acordado entre Colombia y España contiene una serie de disposiciones aclaratorias sobre algunos aspectos del Convenio con el fin de lograr una mejor interpretación y aplicación del mismo.

Las materias que contempla el protocolo son la prevalencia del CDI sobre los ordenamientos internos de los Estados contratantes, la inaplicación del Convenio al impuesto sobre el patrimonio dado que dejase de existir el gravamen en cualquiera de los países parte, así como una serie de comentarios a los artículos 3,5,7,10,11,12,13,17 y 22.

Cabe aclarar que, el protocolo es parte integrante del Convenio. Por lo tanto, es igualmente vinculante y obligatorio para los contratantes.

II.2.3 Constitucionalidad del Convenio.

El análisis de constitucionalidad que realiza la Corte Constitucional colombiana a los Tratados internacionales y a las Leyes aprobatorias de los mismos está expresamente estipulado en el Artículo 241 numeral 10 de la Constitución Política. En tal sentido, la norma establece que a la Corte le corresponde decidir definitivamente sobre la declaración de exequible de dichos instrumentos, para ello el gobierno los deberá remitir en un plazo de seis días una vez se haya sancionado la Ley que los aprueba²⁹.

Bajo este precepto la Corte se ha pronunciado en reiteradas ocasiones señalando que el control que realiza es integral y automático y versa sobre el contenido del Tratado, su Ley aprobatoria, el trámite legislativo y las normas constitucionales que le resulten aplicables.

A propósito, algunos autores ante la entrada en vigor del CDI entre España y Colombia y ante el auge de la negociación de otros Convenios de esta naturaleza por parte del Estado colombiano, han decidido formular algunas cuestiones que la Corte debería analizar en el marco de la declaración de exequibles de los Tratados tributarios, tales planteamientos se dirigen hacia los aspectos formales y los aspectos de fondo que deben cumplir los Tratados para entrar a formar parte del ordenamiento jurídico interno³⁰.

II.2.4 Auto A-145 de 2007.

²⁸ COLOMBIA. (DECRETO 4299/2008)

²⁹ COLOMBIA. CONSTITUCIÓN POLÍTICA, (1991).

³⁰ MARÍN ERIZALDE, M. - CASTRO A., J. (2011: 37-50).

Mediante esta providencia la Corte Constitucional hace una revisión previa de constitucionalidad al CDI para determinar si es exequible. En este examen, la Corte analiza que la negociación del Tratado y el trámite de la Ley aprobatoria hayan cumplido las exigencias constitucionales.

Después de realizar el análisis, la Corporación halló un vicio en el procedimiento legislativo que tuvo lugar en la Comisión segunda de la Cámara al haberse omitido uno de los requisitos exigidos para la validez de la Ley aprobatoria, procediéndose así a la devolución de la citada Ley al Congreso para que subsanara el vicio configurado³¹. Eventualidad que, en su momento retrasó el intercambio de instrumentos de ratificación.

De tal manera que, la decisión tomada por la Corte mediante el Auto prevé que con posterioridad a la subsanación del vicio se realizará un nuevo control de constitucionalidad que determine si es exequible o inexecutable la Ley. Tal situación se expondrá en el siguiente apartado.

II.2.5 Sentencia C- 383 de 2008.

La sentencia mediante la cual se declaró exequible la Ley aprobatoria del CDI entre Colombia y España significó para el ordenamiento jurídico colombiano la vigencia del primer tratado omnicompreensivo en materia fiscal.

Como se dijo antes, el pronunciamiento de la Corte versó sobre el análisis de los aspectos tanto formales como materiales del Convenio, determinando que se ajustaba a las premisas constitucionales. Por una parte, porque cumplía con los requisitos procedimentales exigidos por la Constitución y la Ley para integrar el ordenamiento jurídico interno; y de otra, porque los objetivos del Convenio se ajustaban al contenido de las disposiciones superiores aplicables a la materia³².

Resuelve entonces la Corte declarar exequibles el CDI y la Ley por la cual se aprueba.

II.3 Trayectoria del Convenio desde su aprobación hasta la reforma tributaria de 2016.

Como se ha dicho en apartados anteriores el CDI celebrado entre Colombia y España empezó a regir a partir del 23 de octubre de 2008. Sin embargo, algunas disposiciones no fueron aplicables hasta el 1 de enero de 2009 debido a que ciertos impuestos no permiten su exacción en ejercicios partidos.

Así las cosas, la trayectoria del CDI desde el 2009 hasta 2016 (año en que se produjo la más reciente reforma tributaria colombiana) estuvo marcada por cinco reformas tributarias que de una u otra manera incidieron en los impuestos que son objeto del convenio. Las mencionadas reformas se dieron bajo las Leyes 1370 de 2009, Ley

³¹ COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. (AUTO A -145/ 2007).

³² COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. (SENTENCIA C – 383 DE 2008).

1430 de 2010, Ley 1607 de 2012, Ley 1607 de 2013 y la Ley 1739 de 2014; las cuales introdujeron modificaciones en los tributos sobre la renta y el patrimonio.

No obstante, dichas modificaciones no afectan las disposiciones contenidas en el CDI toda vez que el Convenio prevalece sobre la normativa interna, aunque sí logran dinamizar su aplicación e interpretación.

II.3.1 Utilidad del Convenio.

Al hablar de las ventajas que ha generado el CDI entre Colombia-España para las administraciones tributarias y los contribuyentes de ambos contratantes se pueden resaltar beneficios recíprocos como la confianza y estabilidad jurídica sobre las normas fiscales. De igual manera, la aplicación del convenio ha contribuido a la armonización de las inversiones logrando el fortalecimiento de las relaciones comerciales entre los países, la generación de empleo y el crecimiento de la economía colombiana³³.

Como se puede observar, la utilidad del convenio está marcada por las ventajas jurídicas y económicas que ha supuesto para las partes, dentro de las primeras también se encuentra el reparto de las potestades fiscales que definen unas claras reglas de juego en el aspecto tributario de las relaciones económicas entre los contratantes, así como seguridad jurídica frente a las operaciones económicas continuadas en el tiempo tratándose de inversiones directas. Otras cuestiones que brindan beneficios jurídicos es el establecimiento de los métodos que se emplearán para evitar la doble imposición y la regulación de los medios para resolver cuestiones litigiosas.

Ahora bien, el convenio no limita sus ventajas a los ámbitos jurídico y económico, sino que, por el contrario, las expande a lo político y técnico-fiscal. El plano político se puede ver materializado en el hecho de la renuncia o cesión de soberanía fiscal que puede derivar en la consideración de los Estados como socios políticos. Por otra parte, en materia técnico-fiscal el convenio ha contribuido a remediar las disparidades técnicas entre las legislaciones tributarias internas de los signatarios. Dichas ventajas son: i. Solución de problemas prácticos de coordinación entre las legislaciones; ii. La mejor aplicación de otros aspectos fiscales abordados en las legislaciones internas a través del procedimiento amistoso; iii. La lucha contra la subcapitalización³⁴.

II.3.2 Análisis del convenio.

Teniendo en cuenta que las normas recogidas en el CDI firmado entre Colombia y España siguen el Modelo OCDE es importante resaltar las características de dichas disposiciones de cara al comercio, la inversión y los impuestos a los que le son aplicables. Es preciso, entonces, abordar la estructura del convenio establecida de la siguiente manera:

³³ ROMERO, J. (2005: 17 – 22).

³⁴ VALLEJO CHAMORRO, J. – GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2002: 49-55).

Capítulo I. Ámbito de aplicación.

Artículos 1 – 2. Aplicable a personas residentes y a los Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigidos por cada uno de los Estados contratantes.

Capítulo II. Definiciones.

Artículos 3 – 4 – 5 – 6. Exposición de términos y expresiones usadas en el CDI y las reglas para resolver las controversias que surjan respecto de la determinación de la residencia.

Capítulo III. Imposición de las rentas.

Artículos 7 – 20. Reparto de las potestades tributarias de ambos Estados, para las rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, transporte marítimo y aéreo, empresas asociadas, dividendos, intereses, cánones o regalías, ganancias de capital, servicios personales dependientes, participaciones de consejeros, artistas y deportistas, pensiones, remuneraciones por función pública, estudiantes y otras rentas.

Capítulo IV. Imposición del patrimonio.

Artículo 21. Reparto de las potestades tributarias de ambos Estados frente al patrimonio constituido por bienes inmuebles en el sentido del artículo 6., muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente, buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional y los demás elementos patrimoniales de un residente de alguno de los contratantes.

Capítulo V. Métodos para eliminar la doble imposición.

Artículo 22. Exposición de las medidas para evitar la doble imposición de conformidad con la legislación interna de los Estados signatarios.

Capítulo VI. Disposiciones especiales.

Artículos 23 – 27. Reglas que buscan eliminar la discriminación tributaria, el procedimiento amistoso, el intercambio de información, asistencia técnica en la recaudación de impuestos y el trato fiscal a los miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.

Capítulo VII. Disposiciones finales.

Artículos 28 – 29. Establecimiento de los trámites para la entrada en vigor del convenio, así como del trámite de denuncia.

Partiendo de allí, cabe comentar algunas de las disposiciones más características del CDI:

- *Beneficios empresariales.* Los beneficios de una empresa en un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado a menos que la empresa realice su actividad en el otro Estado por medio de establecimiento permanente situado en él.
- *Dividendos.* Los pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado pueden ser gravados solo en ese otro Estado.

Existe la posibilidad de girar sin retención en la fuente siempre que se cumplan ciertas condiciones.

- *Intereses*. Se da por incluido en el literal b) del artículo sobre intereses, la no sujeción: i. Los intereses derivados de los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios; ii. Los intereses derivados de créditos destinados a la financiación o prefinanciación de exportaciones.
- *Cánones*. 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%. Además, el convenio establece que quedan incluidos en el concepto de regalías los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría.
- *Ganancias de capital*. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de sociedades colombianas no estarán sujetas a gravamen siempre que su valor no se derive en más de un 50% de inmuebles situados en Colombia.
- *Bienes muebles*. La venta que realice una sociedad española de bienes muebles en Colombia que no sean parte de un establecimiento permanente no será gravable³⁵.

III. LA REFORMA TRIBUTARIA COLOMBIANA LEY 1819 DE 2016 DE CARA AL CDI SUSCRITO ENTRE ESPAÑA Y COLOMBIA.

III.1 Prevalencia del Convenio sobre la legislación interna.

La prioridad ostentada por el CDI suscrito entre Colombia y España sobre las legislaciones domésticas de cada Estado se configura con base a la jerarquía normativa aplicable en ambos ordenamientos jurídicos, que viene a asegurar el cumplimiento de los compromisos adquiridos bilateralmente, sin lugar a modificaciones o interpretaciones arbitrarias de carácter unilateral.

Una vez se ha cumplido con los requisitos exigidos por cada contratante para la entrada en vigor del convenio, este entra a ser parte integral del sistema normativo de cada país, desplazando la norma interna en los casos que contravenga sus disposiciones, y limitando la aplicación de la misma cuando converja con el tratado. De tal suerte que, el CDI termina por afectar las potestades tributarias de cada Estado.

Al ser el CDI una norma de derecho público internacional es de obligatorio cumplimiento por los poderes públicos de los contratantes, debiendo ejecutarse su contenido en los supuestos a los que haya lugar en el marco del derecho fiscal interno delimitado por el convenio, que se encuentra blindado ante las posibles reformas de la legislación interna³⁶, como es el caso de la más reciente reforma tributaria colombiana.

³⁵ MARTÍN SERRETA, C. (2012).

³⁶ BOKOBO MOICHE, S. (2005: 27-34).

En todo caso, lo que busca el convenio más allá de limitar la normatividad interna es reconciliar los sistemas tributarios de los Estados partes, interactuando con ella y armonizándose con la misma para lograr sus fines³⁷.

III.1.1 Principales cambios introducidos por la reforma.

El cambio generado en la legislación tributaria colombiana mediante la reciente reforma estructural Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, fortalece los mecanismos de lucha contra la evasión y la elusión fiscal y dicta otras disposiciones que modifican el régimen de tributación de personas naturales y jurídicas, los negocios, los contratos y las inversiones extranjeras³⁸.

A partir de allí, se transforma el impuesto sobre la renta de las personas naturales en el sentido de que el devengo del tributo se realizará de acuerdo con una serie de cédulas definidas –rentas de trabajo, pensiones, rentas de capital, rentas no laborales, dividendos y participaciones– de manera independiente, lo que significa que los conceptos susceptibles de ser restados para determinar la renta líquida –exenciones y deducciones–, solo podrán aplicarse dentro de una de las cédulas. Además, las pérdidas incurridas dentro de una cédula, solo se compensarán en periodos futuros respecto de la misma cédula.

En cuanto al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, la tarifa general aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades extranjeras, así como, las sociedades extranjeras no residentes obligadas a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios, se fijó en 33%. Dicho impuesto para las personas jurídicas que sean usuarias de zonas francas se estableció en 20%.

Respecto del Impuesto al Valor Agregado –IVA– se elimina la periodicidad anual de declaración del impuesto quedando vigentes la bimestral y cuatrimestral. La tarifa general quedó en 19%.

La reforma también crea impuestos como el monotributo que persigue reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y simplificar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan al régimen previsto en el capítulo uno del libro octavo del Estatuto Tributario. De igual forma, se crea el impuesto nacional al carbono y la contribución parafiscal al combustible³⁹.

En suma, el régimen de pagos al exterior también fue modificado por la reforma al introducir medidas tendientes a unificar las tarifas de retención en la fuente aplicables a los pagos al exterior que se gravan en Colombia. En concreto, se modificaron los artículos 408 –Tarifas para rentas de capital y trabajo–, 410 –Retención en la fuente en la explotación de películas cinematográficas–, 414-1 –Retención en la fuente en transporte internacional– y 415 –Tarifa de retención para los demás casos–.

De modo que, se redujo la tarifa residual de retención en la fuente del 33% al 15% sobre el valor del pago; incluidas dentro de esta misma tarifa las regalías, las

³⁷ YAÑEZ SALGADO, L. (2014: 61-88).

³⁸ COLOMBIA. (LEY 1819/2016).

³⁹ COMUNIDAD CONTABLE. (2017).

comisiones, los intereses por créditos inferiores a un año, honorarios, arrendamientos, por destacar los más habituales.

Otros pagos como los servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría sufrieron un incremento en su tarifa al pasar del 10% al 15%; los créditos superiores a un año pasaron del 14% al 15%.

Por otra parte, las ganancias ocasionales que antes se gravaban con tarifa residual del 14% quedaron con una tarifa del 10% y los pagos por concepto de administración o dirección son sometidos a retención en la fuente indistintamente si el servicio es prestado en Colombia o en el exterior, con una tarifa del 15%.

Frente a los pagos no sometidos a retención en la fuente, se cambiaron las condiciones de limitación a la deducibilidad del pago, quedando como deducibles aquellos no sometidos a retención que no superen el 15% de la renta líquida excluyendo estos pagos. Se eliminaron entonces de las excepciones a la limitación:

- i. Los pagos a comisionistas extranjeros por compra o venta de mercancías.
- ii. Los intereses de créditos a corto plazo derivados de la importación y exportación de mercancías.
- iii. Los costos y gastos capitalizados para su posterior amortización⁴⁰.

III.1.2 Activación del Convenio frente a los cambios introducidos por la reforma.

Atendiendo la prioridad que tiene el CDI sobre la legislación doméstica colombiana, los cambios introducidos por la reforma tributaria no afectan a las disposiciones del convenio, de modo que, las nuevas tarifas establecidas por la Ley 1819 de 2016 no incidirán en las operaciones económicas realizadas por los residentes de cualquiera de los Estados contratantes siempre que se encuentren bajo el ámbito de aplicación objetivo y los criterios de vinculación al mismo.

Prueba de ello, es que los pagos por conceptos de regalías, servicios técnicos, consultoría e intereses, bajo el convenio, la tarifa máxima de descuento aplicable es 10% del importe bruto de lo devengado⁴¹.

III.2 La reforma y el intercambio de información.

El intercambio de información es una de las cuestiones más relevantes dentro del CDI firmado entre Colombia y España. Se encuentra regulada en el artículo 25 del convenio, y se trata de una de las medidas adoptadas por los contratantes para prevenir la evasión fiscal.

Ahora bien, la reforma tributaria viene a reforzar el compromiso adquirido por Colombia en materia de intercambio de información. Para ello, la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas –DIAN– definirá quiénes están obligados a suministrar dicha

⁴⁰ RUSSELL BEDFORD. (2017).

⁴¹ CORREDOR ALEJO, J.- ARBOLEDA CURREA, P. (2017).

información y así proceder con el intercambio automático de la misma. Así, deberá tener en consideración los estándares y prácticas reconocidas internacionalmente, debiendo identificar las cuentas financieras de las cuales sea titular:

1º Una persona natural o jurídica no residente fiscal en Colombia o con múltiples residencias fiscales.

2º Una persona o instrumento jurídico con residencia fiscal en Colombia o en el extranjero, en los que una persona natural no residente en Colombia o con múltiples residencias fiscales ejerza control –beneficiario efectivo– e implementar y aplicar los procedimientos para suministrar la información solicitada⁴².

Es de destacar que la reforma busca alinear a Colombia con modelos internacionales. Por tal razón, aunque el CDI es un instrumento que habilita y da cimiento al intercambio de información, no desarrolla detalladamente el procedimiento a seguir para hacer efectivo el intercambio. El procedimiento se encuentra detallado en el Acuerdo de Autoridades Competentes –*Competent Authority Agreement*–⁴³.

En definitiva, para hacer posible el cruce de información se requiere: i. La existencia y vigencia del CDI. ii. La incorporación del acuerdo a la legislación interna de cada contratante. iii. La entrega oficial de la información –entre entidades–. iv. Cumplimiento de la cadena de custodia en la entrega y manejo de la información. v. Será inválida la información sustraída de manera ilegal o sin debida custodia.

También, para poder recibir y usar la información recolectada en virtud de un cruce se exige que los Estados cuenten con estructura legal, infraestructura tecnológica e infraestructura funcional⁴⁴.

III.3 Otras cuestiones relevantes.

III.3.1 La no discriminación.

Esta cláusula recogida en el artículo 23 del CDI, tiene como fin evitar las discriminaciones hacia los nacionales de cualquiera de los países contratantes, en cuanto a la residencia, bien sea de personas naturales o jurídicas, con o sin establecimiento permanente. Y también a las sociedades de un contratante cuyo capital sea poseído o controlado por residentes del otro Estado contratante.

En concreto, de la deducción de gastos al exterior, la DIAN regula la limitación de los costos y deducciones al 15% de la renta neta. Apunta que en aplicación de la cláusula de no discriminación se debe reconocer la posibilidad de deducir pagos y abonos en cuenta realizados a un residente español en Colombia en las mismas condiciones que si se hubiesen pagado a un residente colombiano.

De tal manera que, en virtud del principio *pacta sunt servanda*, consagrado en la Convención de Viena, se aplique la cláusula y se reconozca para la sociedad contribuyente residente en Colombia la posibilidad de deducir los pagos y abonos en

⁴² CONTABLER. (2017).

⁴³ CORREDOR ALEJO, J. (2016).

⁴⁴ FRANCO, L. (2017).

cuenta realizados a un residente en España en similares condiciones que si se hubieran pagado en Colombia. Ello siempre que, exista relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país y se cumplan los demás requisitos legales exigidos por la norma interna⁴⁵.

III.3.2 El procedimiento amistoso.

Se trata del mecanismo especial por medio del cual las administraciones tributarias solucionan sus diferencias de manera amistosa, cuando surgen conflictos sustentados en las imposiciones arbitrarias que una o ambas administraciones tributarias generan a cargo del contribuyente y no son conformes al CDI.

El CDI Colombia-España establece el mecanismo en su artículo 24, permitiéndole al contribuyente someter su caso ante la autoridad competente del país parte del que sea residente. En igual sentido, cuando resulte aplicable el apartado 1 del artículo 23, a la del país contratante del cual sea nacional. El término para plantear el caso es de tres años contados a partir de la primera notificación de la medida que implique una medida contraria a las disposiciones del convenio.

IV. CONCLUSIONES.

1. Los CDI en materia tributaria son el mecanismo internacional por excelencia para atomizar las excesivas cargas impositivas a las que pueda verse sometido un contribuyente, brindando un marco jurídico estable que a pesar de ser supranacional está en constante interacción con la normativa interna de los Estados contratantes, hecho que reconcilia y armoniza las discrepancias existentes entre las legislaciones de los signatarios.
2. Si bien la estructura de los CDI responde al tipo de modelo que se haya seguido para su celebración, en términos generales, las bases y lineamientos sobre las que se cimientan dichos modelos son similares, persiguen los mismos objetivos y, en mayor o menor medida, generan los mismos beneficios para los Estados en materia recaudatoria y de lucha contra la evasión fiscal, así como, para los contribuyentes en aliviar sus cargas fiscales.
3. Las ventajas tributarias que proporcionan los CDI permiten atraer mayor inversión extranjera directa, mejorar las relaciones económicas y comerciales entre los países contratantes, fomentar el empleo, aumentar la competitividad tributaria e impulsar el desarrollo social y económico de las naciones.
4. La tributación de las distintas rentas bajo el marco de un CDI, pese a limitar la soberanía tributaria de los Estados, potencializa la capacidad recaudatoria de las administraciones tributarias.

⁴⁵ COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. (CONCEPTO 011654/2016).

5. El CDI concretado entre Colombia y España en 2008 que sigue el modelo OCDE, vigente a la fecha, ha supuesto beneficios recíprocos relacionados con las inversiones, el desarrollo económico, la seguridad jurídica y la efectiva eliminación de la doble imposición, por destacar algunos. Además, el convenio se ha respetado y ha prevalecido frente a las reformas tributarias que se han dado en Colombia.
6. La reciente reforma tributaria colombiana introdujo importantes cambios en la mayoría de los impuestos y en el régimen de pagos al exterior, que si no fuera por la existencia del CDI habría afectado considerablemente a los contribuyentes de los dos países que mantienen relaciones económicas vinculadas efectivamente al convenio.

V. FUENTES JURÍDICAS UTILIZADAS.

Legislación

Unión Europea. Glosario de la síntesis. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Firmado en Roma el 25 de marzo de 1957. Disponible en http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/tax_harmonisation.html?locale=es

Colombia. Constitución Política, de 20 de julio de 1991. [Internet]. Gaceta constitucional, 20 de julio de 1991, núm. 116. [consultado 25 de noviembre de 2017]. Disponible en: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

Colombia. Ley 1082/ 2006, de julio 31, por medio de la cual se aprueba el “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” y su “Protocolo”. [Internet]. Diario oficial, de 31 de julio de 2006, núm. 46.346. [consultado 25 de noviembre de 2017]. Disponible en: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1082_2006.html

España. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio. [Internet]. Boletín Oficial del Estado, 29 de noviembre de 2006, núm. 285. [consultado el 15 de noviembre de 2017]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

España. Instrumento, de 28 de octubre de 2008, de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la Republica de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005. [Internet] Boletín Oficial del Estado, 28 de octubre de 2008, núm. 260, pp. 42633-42642 [consultado el 15 de noviembre de 2017]. Disponible en: <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2008-17209>

España. Ley 27/2014, del 17 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. [Internet] Boletín Oficial del Estado, 28 de noviembre de 2014, núm. 288. [Consultado 2 de noviembre de 2017]. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

Colombia. Ley 1819/2016, de 29 de diciembre, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. [Internet]. Diario Oficial, 29 de diciembre de 2016, núm. 50.101 [consultado 15 de diciembre de 2017]. Disponible en:

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html#PARTE I

Colombia. Decreto 624/1989, de 30 de marzo, por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. [Internet]. Diario oficial, 30 de marzo de 1989, núm. 38756. [Consultado el 15 de noviembre de 2017]. Disponible en: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6533#FichaDocumento>

Colombia. Decreto 4299/2008, de 13 de noviembre de 2008, por medio del cual se promulga el “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” y su “Protocolo”. [Internet]. Diario oficial, 13 de noviembre de 2008, núm. 47.172. [Consultado 25 de noviembre de 2017]. Disponible en: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_4299_2008.html#1

Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 011654, de mayo de 2016, de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, por el que se absuelve consulta sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Diario Oficial, 03 de junio de 2016, núm. 49893.

Jurisprudencia.

Colombia. Corte Constitucional [Internet]. Sentencia C – 383 de 2008, de 22 de abril de 2008 [consultado 28 de noviembre de 2017]. Disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2008/C-383-08.htm>

Colombia. Corte Constitucional. [Internet]. Auto A -145/ 2007, de 13 de junio de 2007 [consultado 28 de noviembre de 2017]. Disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/Autos/2007/A145-07.htm>

Doctrina.

ARANGO, J. CASTRILLÓN, J. 2012. Doble tributación internacional, análisis de los convenios con España, Chile y la decisión 578 de la CAN. [Tesis de posgrado]. Universidad de Medellín, Medellín. Recuperado de <http://repository.udem.edu.co>

ARNOLD, B. Visión general de los asuntos involucrados en la aplicación de convenios sobre la doble tributación. En: TREPELKOV ALEXANDER, TONINO HARRY, HALKA DOMINIKA (eds.) *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*. Nueva York: Naciones Unidas, páginas 57-117. [Consultado el 05 de noviembre de 2017] Disponible en: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf

BOKOBO MOICHE, S. 2005. Los Convenios de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio: interpretación y calificación. *Crónica Tributaria*. [En línea]. (n.114), págs. 27-34. [Consulta: 10 de diciembre de 2017]. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Convenios_bokobo.pdf

BUSTOS BUIZA, J. 2001. Los Convenios y Tratados internacionales en materia de doble imposición. *Documentos de trabajo*, [en línea]. 9, págs. 1-15. [Consulta: 05 de noviembre de 2017]. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2001_09.pdf

CONTABLER. 2017. Reforma Tributaria. [Material no publicado]. Recuperado el: 2 de enero de 2018. Disponible en: <http://www.contabler.com.co/component/k2/item/432-reforma-tributaria>

Comunidad contable. 2017. Esta es la Reforma Tributaria Estructural, Ley 1819 de 2016. [Material no publicado]. Recuperado el: 15 de diciembre de 2017. Disponible en: <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Otros/reforma-tributaria.asp>

CORREDOR ALEJO, J. 2016. Reforma tributaria en dimensión internacional: Intercambio automático de información. [Material no publicado]. Recuperado el 2 de enero de 2018. Disponible en: <http://tributarasesores.com.co/wp-content/uploads/2014/07/DOC-630-Intercambio-autom%C3%A1tico-de-informaci%C3%B3n.pdf>

CORREDOR ALEJO, J; ARBOLEDA CURREA, P. 2017. Cambios en retención en la fuente por pagos al exterior. [Material no publicado]. Recuperado el: 15 de diciembre de 2017. Disponible en: <http://tributarasesores.com.co/wp-content/uploads/2014/07/DOC-637-NUEVAS-TASAS-RETENCION-PAGOS-EXTERIOR.pdf>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. 2010. Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Material no publicado. Recuperado el 12 de octubre de 2017, de http://www.dian.gov.co/descargas/Juridica/Cartilla_convenios_para_evitar_la_doble_imposicion.pdf

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M^a. (1999). La doble imposición interna (Vol. 36). Valladolid. Lex Nova.

FRANCO, L. 2017. Convenios de intercambio para efectos tributarios (ADT) y su real aplicación práctica (énfasis Estados Unidos y Panamá). [Material no publicado]. Recuperado 5 de enero de 2018. Disponible en: <http://www.ccc.org.co/file/2017/08/LOS-CONVENIOS-DE-INTERCAMBIO-DE-INFORMACIO%CC%81N-Y-SU-REAL-APLICACIO%CC%81N-PRA%CC%81CTICA-POR-LUIS-HERNANDO-FRANCO.pdf>

HERRAN OCAMPO, C. 2000. La doble tributación internacional, principios y realidades de los Convenios. [Tesis]. Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá. [Consultada en: 11 de octubre de 2017]. Disponible en: <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>

JAUQUE, J. (2010). Principios e introducción a la doble tributación internacional. Impuestos.162. Recuperado de <http://www.cetuchile.cl/reportetributario/12/articulodelmes12.pdf>

LÓPEZ RIBAS, S. (2013). Eliminación de la doble imposición internacional en el impuesto sobre sociedades para los dividendos y plusvalías procedentes de la participación en los fondos propios de entidades no residentes. *Cuadernos de formación*. 16 (n. 6). Págs. 111-123. ISSN: 0214-1752

MARÍN ERIZALDE, M; CASTRO A., J. 2011. Aspectos a considerar en el análisis de constitucionalidad de un convenio tributario sobre la renta y el patrimonio. *Revista de Derecho Fiscal*, [en línea]. 5, págs. 37-50. [Consulta: 28 de noviembre de 2017]. ISSN: 2346-2434. Disponible en: <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/viewFile/2742/2387>

MARTÍN SERRETA, C. (2012). Nota sobre el Convenio de Doble Imposición entre Colombia y España. Material no publicado. Recuperado el 30 de noviembre de 2017 de <http://www.ibiae.com/sites/default/files/informes-paises/COLOMBIA%20Doble%20Imposici%C3%B3n.pdf>

MARTÍNEZ, J. (2014). Doble imposición jurídica internacional. Universidad de Da Coruña. La Coruña. Recuperado de http://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/13911/MartinezFerreiro_JoseManuel_TFG_2014.pdf?sequence=2

PEDERNEIRA, J. 2014. Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes. [Trabajo de investigación]. Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza. Recuperado de http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf

RAMÍREZ, S. (2014). Lecciones de Fiscalidad Internacional. Madrid: Tecnos

RIBES RIBES, A. 2003. Convenios para evitar la doble tributación internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje. Alicante: Edersa. [Consultado en: 11 de octubre de 2017]. Acceso en: <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/13287>

ROMERO, J. 2005. Tratado para evitar la doble tributación con España. *Revista Impuestos de Colombia*, [en línea]. (n. 129), págs. 17-22. [Consulta: 30 de noviembre de 2017]. Disponible en: http://legal.legis.com.co/document?obra=rimpuestos&document=rimpuestos_7680752a7e6b404ce0430a010151404c

ROMERO TARAZONA, J. (2017). Métodos para evitar la doble imposición en Colombia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 76, págs. 373-396. ISSN: 0122-0799. Disponible en: http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista76/art13/Revista76_art13.pdf

RUSSELL BEDFORD. 2017. Modificaciones al Régimen de Pagos al Exterior. [Material no publicado]. Recuperado el: 15 de diciembre de 2017. Disponible en: <https://www.russellbedford.com.co/index.php/es/noticias/14-noticias-recientes/109-modificaciones-al-regimen-de-pagos-al-exterior>

SÁNCHEZ GARCÍA, N. 2000. La doble imposición internacional. *Revista De Treball, Economia i Societat*, [en línea]. 16, págs. 1 - 25. [consulta: 02 de noviembre de 2017]. Disponible en: http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf

UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE LA RIOJA. (2017). Tema 4: El problema de la doble imposición internacional. [Material no publicado]. Recuperado el 02 de noviembre de 2017 de https://derechoonline.unir.net/cursos/comeint05_PER02_0/?ag=0&idarea=&subtipo=

UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE LA RIOJA. (2017). Tema 5: Los convenios internacionales para evitar la doble imposición. [Material no publicado]. Recuperado el 05 de noviembre de 2017 de https://derechoonline.unir.net/cursos/comeint05_PER02_0/?ag=0&idarea=&subtipo=

VALLEJO S., MALDONADO G. 2007. Los convenios para evitar la doble imposición. *Revista Fiscalidad*. 1. Págs. 39 - 59.

VALLEJO CHAMORRO, J. GUTIERREZ LOUSA, M. (2002). Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes. *Documentos*. 6, págs. 1-63. ISSN: 1578-0244.

VALLEJO CHAMORRO, J. GUTIERREZ LOUSA, M. (2002). Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes. *Documentos*. 6, págs. 49-55. ISSN: 1578-0244.

WHEELER, J. Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios. En: TREPELKOV ALEXANDER, TONINO HARRY, HALKA DOMINIKA (eds.) *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*. Nueva York: Naciones Unidas, páginas 57-117. [Consultado el 05 de noviembre de 2017] Disponible en: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf

WOLTERS KLUWER. Guías jurídicas. Recuperado el 11 de octubre de 2017 de http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4slAAAAAAAEAE1O0WrDMAz8mvmIMNKuDpbgI6zt0xhjC6Oviq0moo7cWXLW_H3dprAJDh13x3E_GdPU4FmtxwMxOXrIVXV44oWPbcAFDacof6qRiSNPq21SRqPQig0MOM0QNtHZ9ZXTiA20RY_JY6gnwjQqhE8Uu3w20sffdxipA6XINaS5i7y32311veVg_blylyYpAftNHbKi6anr3wp0zqtCcv0HdGh3JA7Ci8jpbAlfy5Cvm_k_WGfVUtYqz55xofwNKL5CQPb3GRfx2uQDwEAAA==WKE

WOLTERS KLUWER. Convenio de doble imposición. Guías jurídicas [Material no publicado]. Recuperado el 02 de noviembre de 2017 de <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento>

YÁÑEZ SALGADO, L. 2014. ¿Cómo afrontar la asimetría del concepto del establecimiento permanente entre los convenios de doble imposición y la legislación interna? *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*. [En línea]. (n. 57), págs. 61-88. [Consulta 10 de diciembre de 2017]. ISSN: 1692-2913. Disponible en: http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_f0faa564d2330004e0430a0101510004