

2010

Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal

Conceptos básicos



MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Juán Carlos Echeverry Garzón
MINISTRO

Bruce Mac Master
VICEMINISTRO GENERAL

Rodrigo de Jesús Suescun Melo
VICEMINISTRO TÉCNICO

Nhora Abuchar Chamie (E)
SECRETARIA GENERAL

**UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN
DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Juan Ricardo Ortega López
DIRECTOR GENERAL

Camilo Andrés Rodríguez Vargas
DIRECTOR DE GESTIÓN JURÍDICA

Alfredo Eduardo Rodríguez Cadena
JEFE DE GRUPO COORDINACIÓN DE CONVENIOS
TRIBUTARIOS INTERNACIONALES

**CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION
FISCAL EN RELACION A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y PATRIMONIO**

PRESENTACIÓN:

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales consciente del papel fundamental que desempeñan los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y elusión fiscal como herramienta para fomentar la inversión en el país y dotar a los inversionistas colombianos en el exterior de instrumentos que los hagan competitivos en el marco de una economía globalizada presenta este documento para ilustrar a los inversionistas y contribuyentes en general acerca de los objetivos y beneficios que reportan estos convenios.

El presente trabajo expondrá de una manera sencilla la estructura, contenido y naturaleza jurídica de los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y elusión fiscal, los principios más relevantes que los rigen y sus alcances con respecto a la legislación interna con el fin de proporcionar los conceptos básicos que faciliten su interpretación y aplicación.

Para este fin, serán expuestas las cláusulas más importantes con el objeto de brindar una mayor comprensión de este tipo de convenios.

La Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales espera que este trabajo contribuya eficazmente a los objetivos perseguidos por el Gobierno Nacional.

INDICE

Capítulo I

1. Generalidades.....	7
1.1. Noción.....	7
1.1.1. Causas de la doble imposición.....	7
1.1.2. Reglas de atribución de la potestad tributaria.....	8
1.2. Naturaleza jurídica.....	8
1.3. Principios.....	9
1.4. Interpretación.....	10
1.5. Tratados vigentes.....	11

Capítulo II

1. Ámbito de aplicación de los convenios.....	11
1.1. Ámbito subjetivo.....	12
1.2. Ámbito objetivo.....	14

Capítulo III

1. Reglas de atribución de la potestad tributaria para las rentas y el patrimonio.....	14
1.1. Rentas de bienes inmuebles.....	14
1.2. Utilidades empresariales.....	15
1.2.1. Servicios personales independientes.....	19
1.3. Transporte marítimo y aéreo.....	20
1.4. Dividendos.....	21
1.5. Intereses.....	24
1.6. Regalías.....	26
1.7. Ganancias de capital.....	28
1.7.1. Reglas de atribución.....	28
1.7.1.1. Bienes inmuebles.....	28

1.7.1.2. Bienes muebles.....	29
1.7.1.3. Buques o aeronaves.....	30
1.7.1.4. Acciones.....	30
1.7.1.5. Otros bienes.....	30
1.8. Servicios personales dependientes.....	31
1.9. Participaciones de consejeros o directores.....	32
1.10. Artistas y deportistas	33
1.11. Pensiones.....	33
1.12. Funciones públicas.....	34
1.13. Estudiantes.....	34
1.14. Otras rentas.....	34
1.15. Imposición al patrimonio.....	34
Capítulo IV	
1. Métodos para eliminar la doble imposición.....	35
Capítulo V	
1. Otras disposiciones.....	38
1.2. No discriminación.....	38
1.3. Procedimiento amistoso.....	38
1.4. Intercambio de información.....	38
1.5. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.....	38
1.6. Entrada en vigor y denuncia.....	38
Capítulo VI	
1. Acreditación de residencia fiscal y situación tributaria en Colombia...	39

CAPÍTULO I

1. GENERALIDADES

Atendiendo la actual política del Gobierno Nacional, encaminada a proveer al país de herramientas que lo hagan competitivo dentro del contexto de una economía globalizada, se han adelantado una serie de negociaciones para suscribir convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con respecto a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

Uno de los obstáculos a la inversión y el comercio internacional es causado por la doble imposición a que están sometidos los nacionales de los Estados. La doble imposición, como lo ha definido la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, se presenta cuando una renta obtenida por un contribuyente está sometida simultáneamente a un mismo o similar impuesto en dos o más Estados.

Esta situación se soluciona, en gran medida, con la suscripción de convenios para evitar la doble tributación en los cuales los Estados contratantes acuerdan ceder y distribuir su potestad tributaria.

Los convenios celebrados por Colombia están fundamentados en el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, conservando la estructura básica desarrollada por ese modelo. Adicionalmente, introducen lineamientos del modelo de la Organización de las Naciones Unidas ONU y otros que atienden a las circunstancias de la legislación interna.

1.1. NOCIÓN

Los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y elusión fiscal son acuerdos solemnes entre Estados soberanos contratantes que tienen como finalidad distribuir la potestad tributaria entre ellos para evitar que sus residentes estén sometidos a doble imposición.

Por la evolución que han tenido también constituyen un instrumento de cooperación internacional para combatir la evasión y el fraude al incluir cláusulas como la de intercambio de información entre los Estados contratantes.

1.1.1. CAUSAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

En general, los residentes de un Estado son gravados sobre la totalidad de las rentas que perciba, bien sea que se originen en el Estado de residencia o en terceros Estados – rentas mundiales –. A su turno, esos terceros Estados someterán a impuesto las rentas originadas en su territorio. En consecuencia, los contribuyentes son sometidos a imposición en su país de residencia por las rentas de fuente extranjera y esas mismas rentas también son sometidas a imposición en los países en que se generaron.

La doble tributación también se puede producir cuando una persona es considerada residente de dos Estados y en consecuencia es gravada por estos sobre la totalidad de sus rentas sin importar la fuente.

También puede ocurrir que dos Estados simultáneamente se atribuyan la fuente de una renta por lo que ambos ejercen su derecho a gravarla.

1.1.2. REGLAS DE ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Para dar solución a estos conflictos, cuando un residente de uno de los Estados contratantes percibe rentas en el otro Estado contratante se pactan diferentes reglas de distribución de la potestad tributaria de acuerdo al tipo de renta de que se trate:

- Unas rentas pueden ser gravadas de manera exclusiva por el país de residencia de su beneficiario, cediendo el Estado de la fuente – aquel en el que ellas se originaron – su derecho a gravarlas;
- Otras rentas pueden someterse a una imposición compartida entre el Estado de residencia de su beneficiario y el Estado de la fuente, limitando este último su derecho a gravarlas, y
- Otras rentas pueden someterse a imposición sin ningún límite por el Estado de residencia de su beneficiario y sin límite por el Estado de la fuente.

Así, rentas como las provenientes de la explotación del transporte internacional marítimo y aéreo se gravan de manera exclusiva por el Estado de residencia de su beneficiario.

En el caso de dividendos, intereses y regalías, la tributación es compartida entre el Estado de residencia de su beneficiario y el Estado de la fuente, limitándose para este último la tarifa impositiva a aplicar sobre estas rentas.

Las rentas provenientes de bienes inmuebles, tales como arrendamientos, se gravan sin limitación en el Estado de residencia de su beneficiario y por el Estado en que ellas se originaron – Estado de la fuente –.

En general, en los convenios para evitar la doble tributación el Estado de residencia no cede la atribución de gravar a sus residentes pero otorga a estos el derecho a descontar los impuestos pagados en el exterior sobre sus rentas de fuente extranjera. Por el contrario, es usual que se ceda la atribución de gravar las rentas originadas en un Estado cuando son obtenidas por no residentes de ese país.

Además de lo anterior, los convenios estipulan reglas para solucionar situaciones de doble residencia fiscal.

1.2. NATURALEZA JURÍDICA

Los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal son actos jurídicos complejos toda vez que requieren para su existencia y validez de una serie de actos jurídicos en los que intervienen varias autoridades.

Este acto comprende:

1. La celebración del convenio por parte del Presidente de la República, como Jefe de Estado y Jefe de Gobierno.
2. Consultas con el fin de evaluar la conveniencia de su presentación ante el Congreso.
3. Aprobación legislativa.
4. Sanción presidencial de la ley aprobatoria.
5. Revisión constitucional.
6. Consultas con el fin de evaluar la conveniencia de su entrada en vigor.
7. Notificación por vía diplomática.
8. Entrada en vigor.

Los convenios son celebrados por sujetos de derecho internacional (Estados) y se rigen por el derecho internacional (Convención de Viena).

1.3. PRINCIPIOS

Los Convenios para Evitar la Doble Tributación se orientan por los principios generales del derecho Internacional que buscan mantener condiciones de justicia y respeto frente a la soberanía de los Estados:

Pacta Sun Servanda
Efecto Negativo de los Tratados
No Agravación
No Discriminación
Relatividad

- Pacta Sun Servanda:

Todo Tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

- Principio del Efecto Negativo:

Los Convenios no tienen función positiva de atribuir a los Estados pretensiones tributarias no previstas en la ley interna – no crean derecho positivo –.

- Principio de no Agravación:

Los Convenios de doble imposición no pueden hacer más onerosa la situación tributaria de los contribuyentes que la contenida en la legislación interna de cada Estado.

- Principio de no Discriminación:

Están prohibidas las discriminaciones en razón de la nacionalidad.

Los nacionales de un Estado que se encuentren en las mismas condiciones que los nacionales del otro Estado, no pueden recibir un trato fiscal menos favorable.

- Principio de la Relatividad:

Los Convenios de doble imposición solamente se aplican a los Residentes de uno u otro Estado contratante. No aplican de manera general a los nacionales de los Estados.

1.4. INTERPRETACIÓN:

La Convención de Viena, a la cual Colombia adhirió mediante Ley 32 de 1985, establece las reglas generales de interpretación de los tratados y formula medios complementarios de interpretación.

Las siguientes son las reglas generales de interpretación contenidas en la Convención de Viena (Ley 32 de 1985):

Artículo 31. Regla general de interpretación

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.
2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:
 - a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;
 - b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado
3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:
 - a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;
 - b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;
 - c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.
4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

Los medios complementarios de interpretación propuestos por la misma Convención son:

Artículo 32. Medios de interpretación complementarios

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

- a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

La convención determina las reglas de interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas:

Artículo 33. Interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas

1. Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.
2. Una versión del tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.
3. Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.
4. Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no puede resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y del fin del tratado.

En cuanto a los comentarios del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, a pesar de no ser obligatoria su aplicación estos constituyen un criterio auxiliar para la interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Tributación, siendo innegable su aporte en el desarrollo del derecho internacional tributario.

1.5. TRATADOS VIGENTES:

- Decisión 578 del 2004. Acuerdo de la CAN – norma supranacional –, sus disposiciones surten efecto desde el primero de enero de 2005.
- Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia (Ley 1082 del 2006), sus disposiciones surten efecto desde el 23 de octubre de 2008.
- Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia (Ley 1261 de 2007), sus disposiciones surten efecto para el impuesto sobre la renta a partir del primero de enero de 2010.

CAPÍTULO II

1. AMBITO DE APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS

Los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y elusión fiscal se aplican a las personas (ámbito subjetivo) e impuestos (ámbito objetivo) definidos en su texto.

1.1. AMBITO SUBJETIVO:

El convenio se aplica a todas aquellas personas residentes de cada uno de los Estados contratantes.

El término “residente” significa toda persona que, en virtud de la legislación de un Estado, está sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga (Modelo de convenio de la OCDE). Este criterio cubre tanto a personas naturales como jurídicas.

Debe resaltarse que este término no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en un Estado exclusivamente por la renta que obtenga de fuentes situadas allí o por el patrimonio situado en el mismo (Modelo de convenio de la OCDE), como es el caso de un extranjero que no lleve más de cinco años de residencia en Colombia ya que en esta circunstancia dicha persona está sometida a impuesto sobre la renta únicamente por sus ingresos de fuente nacional.

Puede ocurrir que se presenten conflictos de residencia, caso en el cual el mismo convenio define los criterios para resolverlos (Modelo de convenio de la OCDE):

- ✓ Una persona se considera residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición;
- ✓ Si una persona tiene vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considera residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- ✓ Si no se determina el Estado en que la persona tiene el centro de intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente;
- ✓ Si la persona vive habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea Nacional;
- ✓ Si la persona fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Como criterio para resolver los conflictos de residencia de las personas jurídicas se tiene en cuenta el lugar en donde se encuentre situada su sede de dirección efectiva o en otros casos se utiliza el criterio de nacionalidad de la persona jurídica (lugar de constitución).

Ejemplos de resolución de conflictos de residencia:

Presupuestos:

Un residente en Chile es empleado por una empresa colombiana para prestar sus servicios en Colombia, servicios que lleva prestando durante los últimos 6 años. En consecuencia, es contribuyente por sus ingresos de fuente nacional y extranjera en

Colombia y por tanto residente en Colombia para fines del convenio celebrado con Chile.

Caso 1

La persona natural chilena tiene una vivienda a su disposición en Chile y en Colombia la empresa le asigna una habitación en un Hotel de la capital.

Conforme con el primer criterio, dicha persona es considerada residente en Chile por tener a su disposición una vivienda permanente en dicho país.

Caso 2

La persona natural chilena ha adquirido una vivienda en Colombia y conserva una vivienda a su disposición en Chile en donde habitan su esposa e hijos.

Conforme con el primer criterio, dicha persona es considerada residente de Chile por mantener su centro de intereses vitales en ese país.

Caso 3

La persona natural chilena ha adquirido una vivienda en Colombia donde habitan él y sus hijos que cursan estudios y adelantan diligencias para obtener la ciudadanía en el país. A su vez, conserva una vivienda a su disposición en Chile en donde habita su esposa quien efectúa sus aportes a seguridad social en dicho país. La persona natural chilena debe permanecer en Colombia prestando sus servicios por períodos superiores a once meses.

Conforme con el segundo criterio, puede presentarse una dificultad al establecer el centro de sus intereses vitales, por lo que la persona es considerada residente en Colombia por vivir allí habitualmente.

Caso 4

La persona natural chilena es asignada para prestar sus servicios durante seis meses en Colombia y seis meses en Chile, conservando en ambos países una vivienda permanente a su disposición, viviendo su esposa en Chile donde efectúa aportes a la seguridad social y sus hijos viven en Colombia, lugar donde estudian y adelantan diligencias para obtener la ciudadanía. Dicha persona es de nacionalidad Chilena.

Conforme con el tercer criterio, la persona es considerada residente en Chile, por ser nacional de ese país.

Caso 5

Conservando las circunstancias planteadas en el “Caso 4”, el nacional chileno también tiene la nacionalidad colombiana.

En tal evento, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

1.2. AMBITO OBJETIVO:

Este comprende los impuestos que serán objeto del convenio para evitar la doble tributación que son el impuesto sobre la renta y el impuesto al patrimonio. Los Estados pueden decidir excluir algunos impuestos, como el impuesto sobre el patrimonio.

Debe observarse que en el caso de Colombia, por expresa prohibición constitucional, no pueden comprometerse impuestos del orden territorial.

Así, los impuestos colombianos objeto de los convenios son los impuestos sobre la Renta y Complementarios y el Impuesto sobre el Patrimonio.

CAPÍTULO III

1. REGLAS DE ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA PARA LAS RENTAS Y EL PATRIMONIO

1.1. RENTAS DE BIENES INMUEBLES:

Conforme con las reglas de atribución de la potestad tributaria pactadas entre los Estados las rentas de bienes inmuebles se gravan por ambos Estados contratantes sin limitación alguna.

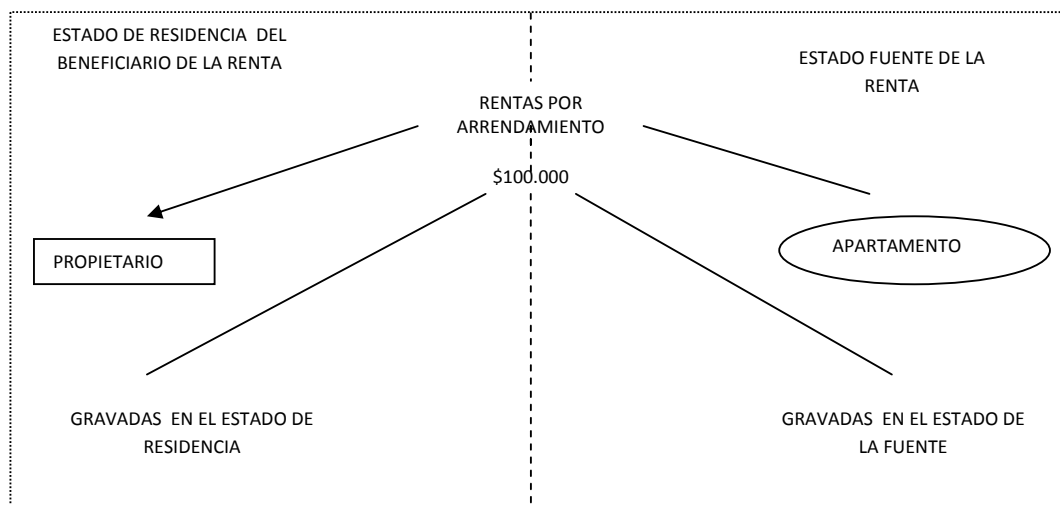
El convenio (Modelo de convenio de la OCDE) no da una definición de bienes inmuebles y remite a la definición de la legislación interna de cada Estado.

Sin embargo, enumera una serie de bienes que deben incluirse dentro de este concepto tales como los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas, silvícola y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho general relativas a los bienes raíces, los derechos de usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. De manera expresa, se indica que buques y aeronaves no pueden considerarse bienes inmuebles.

En consecuencia, cada uno de los Estados contratantes preserva el derecho a gravar sin limitación las rentas provenientes de los bienes inmuebles por lo que la entrada en vigor del convenio no afecta la situación tributaria de los contribuyentes residentes en ambos Estados contratantes.

Así por ejemplo, un residente en España que esté percibiendo rentas a título de arrendamiento de un inmueble que posee en Colombia, seguirá sometido a impuesto

en Colombia con una retención en la fuente a una tarifa del 33% conforme con el artículo 408 del Estatuto Tributario. De igual manera, este residente español continuará sometido a impuestos en su país de residencia conforme como lo establezca la legislación interna española.



1.2. UTILIDADES EMPRESARIALES:

Según el modelo de la OCDE, las rentas generadas por las actividades económicas de una empresa solo pueden ser gravadas por el Estado de residencia de dicha empresa – Estado de residencia –.

La excepción a esta regla es la realización de actividades por parte de una empresa de un Estado contratante en el otro Estado – Estado de la fuente – a través de un establecimiento permanente situado allí. En tal caso, las rentas de estas actividades podrán ser gravadas en el Estado donde se generaron – Estado de la fuente –, pero solo en la medida en que sean imputables al establecimiento permanente situado allí.

El concepto de establecimiento permanente está definido en el artículo 5 de los convenios (Modelo de convenio de la OCDE) indicando que es un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

La necesidad de incluir este concepto en los convenios tiene como finalidad la de determinar el derecho de un Estado a gravar las utilidades generadas por las actividades realizadas en su territorio por parte de un residente del otro Estado.

Dentro de este contexto, es necesario resaltar que dicha empresa es un residente de uno de los Estados contratantes que está realizando una actividad empresarial en el otro Estado contratante, es decir, se está en presencia de un solo sujeto de derecho.

Es procedente afirmar que el derecho a gravar las utilidades empresariales por parte del Estado de la fuente nace del hecho de acoger en su territorio un lugar fijo de

negocios de una empresa de otro Estado que llega a hacer parte de su economía y por lo tanto debe contribuir con el pago de impuestos en el país de la fuente.

Por esta razón, dentro del concepto de establecimiento permanente son relevantes elementos tales como la existencia de un lugar fijo que se utilice para el ejercicio de los negocios de la empresa y que tenga un cierto grado de permanencia, elementos desarrollados ampliamente por la doctrina.

A manera de ejemplo, en el artículo 5 de los convenios se proporciona una lista enunciativa de casos que se consideran establecimiento permanente:

Las sedes de dirección
Las sucursales
Las oficinas
Las fábricas
Los talleres
Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación con la exploración o explotación de recursos naturales
Una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tengan una duración superior a seis meses

Colombia ha incluido un subapartado b) al apartado tercero del artículo 5, que incorpora dentro del concepto de establecimiento permanente la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin en el caso de que tales actividades prosigan en el país por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

La adición de este subapartado proviene de las recomendaciones del modelo de la Organización de las Naciones Unidas en el que se justifica su inclusión en el hecho de que la prestación de servicios por parte de las empresas puede reportar beneficios significativos. Por esta razón, la prestación de servicios a través de personal de la empresa constituye establecimiento permanente por la simple duración de los mismos por un período o periodos superiores a 183 días, dentro de un periodo cualquiera de

12 meses, sin atender a los demás elementos que configuran el establecimiento permanente.

De igual manera, los convenios se refieren a otros casos que constituyen establecimiento permanente, tales como la utilización de agentes dependientes o recaudo de prima por aseguradoras.

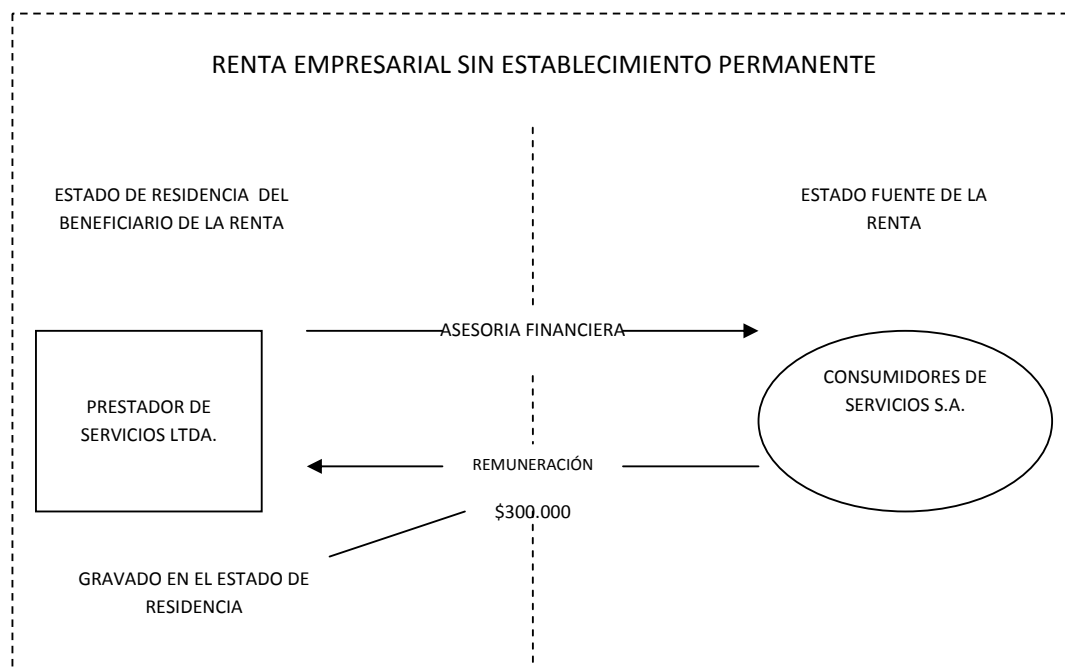
Este artículo enuncia los casos que no constituyen establecimiento permanente, esencialmente por tratarse de actividades auxiliares o preparatorias, así estas se realicen en un lugar fijo:

La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa
El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas
El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa
El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa
El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio
El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas anteriormente, a condición de que el conjunto de las actividades del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio

Para el caso de control o subordinación de sociedades – filiales y subsidiarias –, tal hecho por sí solo no convierte a alguna de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Conforme con lo expresado, la entrada en vigencia de los convenios para evitar la doble tributación implica que en aquellos casos en que la actividad empresarial de una sociedad residente en uno de los Estados contratantes no se realice por medio de un Establecimiento Permanente, las rentas obtenidas en el otro Estado contratante no pueden gravarse allí puesto que únicamente pueden ser gravadas por el Estado de residencia de dicha sociedad.

Por ejemplo, una sociedad española o chilena que desarrolle sus actividades de manera ocasional en Colombia y perciba remuneraciones por servicios que no configuran establecimiento permanente, antes de la entrada en vigencia de los convenios era sometida a imposición a una tarifa del 33% a título de impuesto sobre la renta. Con la entrada en vigencia de los convenios, estas sociedades se verán beneficiadas ya que tales rentas no pueden ser gravadas por Colombia, Estado de la fuente de esas rentas.



En cuanto al régimen de las sociedades extranjeras sin domicilio en el país que realicen actividades permanentes en Colombia, artículo 471 del Código de Comercio ordena:

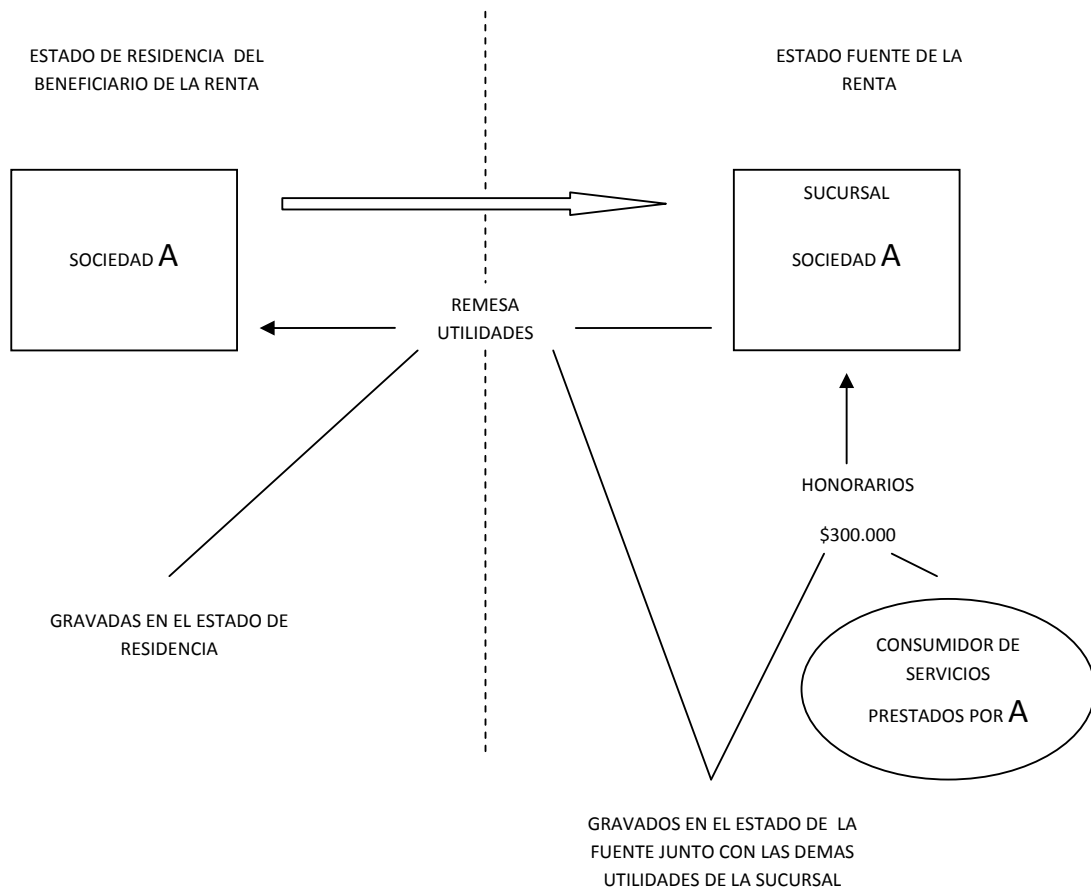
Para que una sociedad extranjera pueda emprender negocios permanentes en Colombia, establecerá una sucursal con domicilio en el territorio nacional...

Por tanto, cuando las entidades o sociedades extranjeras realicen "...actividades permanentes en el país deben constituir una sucursal, caso en el cual es aplicable el artículo 20 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 21 ibídem..." (Oficio 038958 del 18 de abril de 2008). En consecuencia, a estas sociedades y entidades extranjeras se aplica el régimen del impuesto sobre la renta de las sociedades

anónimas nacionales y se someten a impuesto únicamente en relación con su renta y ganancia ocasional de fuente nacional.

En tal contexto, los convenios ratifican el derecho de Colombia, contenido en la legislación nacional, a gravar las rentas de fuente nacional obtenidas por las sociedades o entidades extranjeras que realicen actividades permanentes en el país. En este sentido, la entrada en vigencia del convenio no modifica la situación tributaria en estos casos.

RENTA EMPRESARIAL CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE



1.2.1. SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES:

En algunos convenios se incluye una cláusula específica para la prestación de servicios personales independientes que en esencia recoge los elementos que configuran el establecimiento permanente ya estudiado.

Los servicios personales independientes, en principio, únicamente pueden ser gravados por el Estado de residencia del prestador del servicio.

La excepción a esta regla la constituye la prestación de servicios por parte de una persona natural siempre que se cumpla una de las siguientes condiciones:

- Que los servicios se presten a través de una base fija de la que se disponga regularmente en el Estado donde dichos servicios se prestan.
- Que la persona natural permanezca en el Estado donde los servicios se presten por un período o períodos que en total sumen o excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

En estas circunstancias el Estado de la fuente puede gravar las rentas en él generadas.

En dicho artículo se enuncian aquellas actividades que comprenden los servicios personales, indicando que son especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores, etc.

En el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, se eliminó el artículo que regulaba los servicios personales independientes debido a que no existían diferencias entre el concepto de establecimiento permanente y el de base fija contenido en el artículo de servicios personales independientes. Además, no existían diferencias en el modo de calcular las utilidades entre las actividades industriales o comerciales y las de carácter independiente.

Así, en los convenios en que se incluye el término “empresa” se aplica a la explotación de cualquier negocio, indicando que el término “negocio” incluye la prestación de servicios profesionales, así como cualquier otra actividad de naturaleza independiente.

CONCEPTO	SIN CONVENIO	CON CONVENIO	
		CON BASE FIJA	SIN BASE FIJA
COMISIONES	33% del ingreso bruto	Tributa con las demás rentas sobre base neta a una tarifa de 33%	0%
HONORARIOS	33% del ingreso bruto	Tributa con las demás rentas sobre base neta a una tarifa de 33%	0%
SERVICIOS	33% del ingreso bruto	Tributa con las demás rentas sobre base neta a una tarifa de 33%	0%

1.3. TRANSPORTE MARITIMO Y AEREO:

La regla dispuesta para estas rentas indica que las mismas únicamente pueden ser sometidas a imposición en el Estado de residencia de su beneficiario.

El modelo de la OCDE indica que las rentas por transporte marítimo y aéreo comprenden las generadas por la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional.

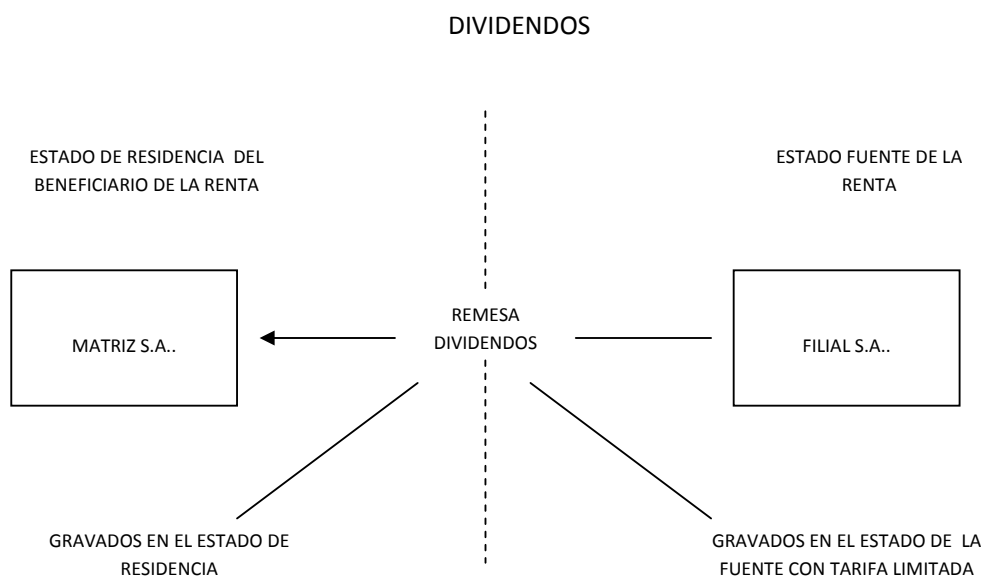
Se suele incluir las rentas derivadas del fletamento o arrendamiento de naves o aeronaves a casco desnudo y el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado, siempre que dicho flete o arrendamiento sea accesorio a la explotación, por esa empresa, de naves o aeronaves en tráfico internacional.

Los convenios definen el tráfico internacional como todo transporte efectuado por una nave o aeronave explotada por una empresa de un Estado contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre puntos situados en el otro Estado contratante.

Aunque la empresa de transporte internacional mantenga un punto de ventas u oficina en el otro Estado contratante, resulta irrelevante la consideración de la existencia de un establecimiento permanente pues sus rentas serán gravadas únicamente en el Estado de residencia de la empresa, en concordancia con la cláusula de beneficios empresariales al disponer que cuando los beneficios empresariales comprendan rentas reguladas en otros artículos del convenio, tales artículos deben aplicarse.

1.4. DIVIDENDOS:

De acuerdo con lo pactado en los convenios, el derecho a gravar los dividendos es compartido entre el Estado de residencia del beneficiario de los dividendos y el Estado de la fuente – Estado de residencia de la sociedad que paga los dividendos – con un derecho limitado para este último. Esta limitación consiste en determinar un tope máximo a la tarifa imponible a los dividendos.



Para efectos de este artículo, el término dividendos significa las rentas de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que realiza la distribución sea residente.

Para facilitar la comprensión del artículo de dividendos, se hará alusión al sistema de imposición sobre las utilidades y dividendos utilizado por la mayor parte de los países miembros de la OCDE, así como el sistema utilizado por la legislación colombiana.

Existe un sistema clásico de tributación para las utilidades y los dividendos en el cual la sociedad es gravada sobre sus utilidades y el socio a su vez es gravado sobre los dividendos distribuidos con cargo a tales utilidades.

Como quiera que este es el sistema usado por la mayor parte de los países miembros de la OCDE, este modelo de convenio parte del supuesto que las utilidades con cargo a las cuales se distribuyen los dividendos ya han sido gravadas en cabeza de la sociedad que los distribuye.

En este sentido, el modelo en su artículo 10 preserva la tributación de la sociedad al indicar que, no obstante limitarse el derecho del Estado de la fuente al gravar los dividendos producidos en su territorio, tal disposición no debe afectar el derecho de este Estado a gravar las utilidades con cargo a las cuales se distribuyen los dividendos.

Esta situación implica una dificultad para Colombia por su sistema de tributación sociedad-socio que hace necesaria la introducción de elementos adicionales a la cláusula de dividendos con el fin de preservar la tributación sobre las utilidades de la sociedad.

La tributación vigente en Colombia es un sistema integrado o de imputación que grava las utilidades o los dividendos a una tarifa general que no excede del 33% al disponer, como regla general que:

- Cuando las utilidades han sido gravadas en cabeza de la sociedad, los dividendos distribuidos con cargo a tales utilidades, constituirán para el socio un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, y
- Cuando las utilidades no han tributado en cabeza de la sociedad, los dividendos distribuidos con cargo a tales utilidades, tributarán en cabeza del socio

La aplicación del modelo OCDE trae como consecuencia las siguientes situaciones respecto de la legislación interna:

Cuando a nivel nacional las utilidades son gravadas en cabeza de la sociedad, los dividendos en cabeza del socio no son gravados. En este caso, no existe incidencia fiscal y el sistema de tributación sociedad-socio no se afecta.

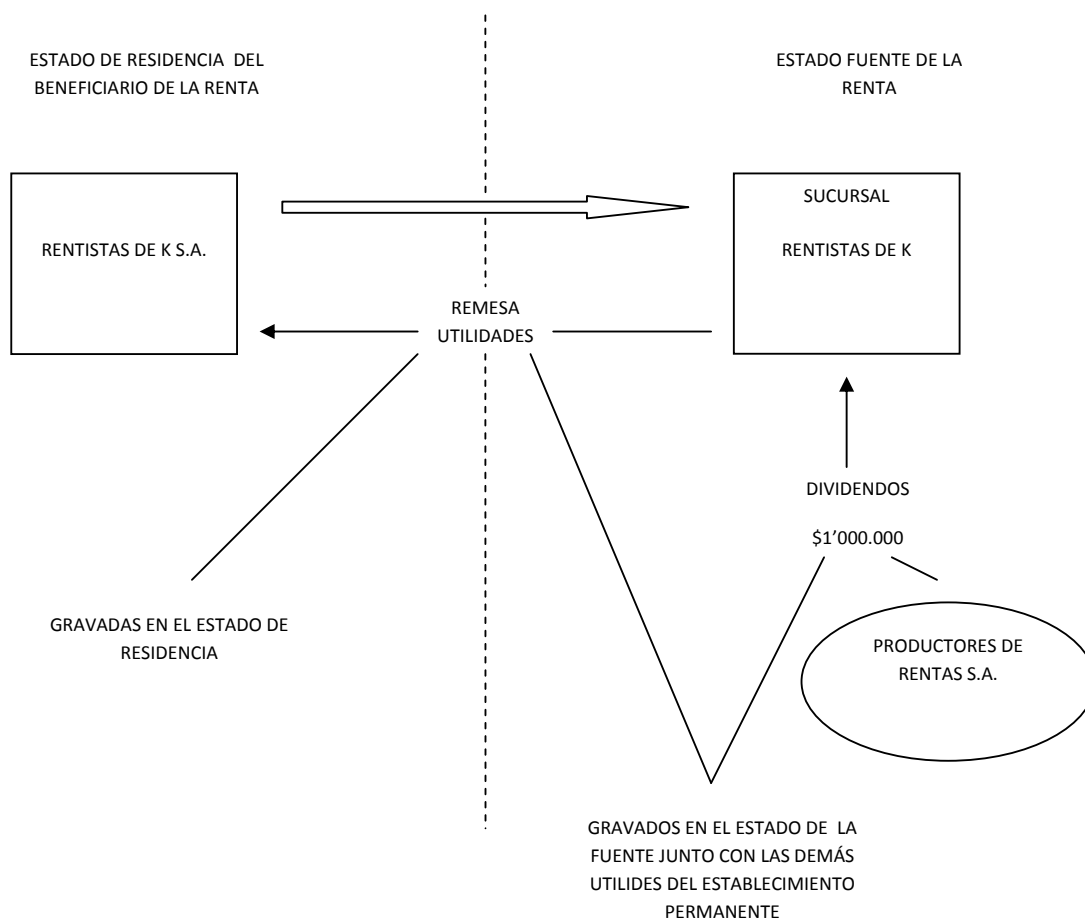
Por el contrario, cuando las utilidades con cargo a las cuales se distribuyen los dividendos no son objeto de tributación en cabeza de la sociedad, el impuesto de la

sociedad se traslada y es recuperado en cabeza de los socios. Esto implica que de aplicarse las tarifas reducidas que usualmente son pactadas en negociaciones que utilizan el modelo de convenio de la OCDE, la tributación sociedad-socio en Colombia se verá afectada.

Esta situación obliga a estructurar los convenios celebrados por Colombia con el fin de conciliar sistemas de tributación disímiles sin que se llegue a suprimir las medidas que permiten eliminar la doble tributación.

Por expresa disposición del convenio, cuando los dividendos son pagados a un establecimiento permanente o base fija situada en el Estado contratante donde reside la sociedad que paga los dividendos y la participación que generan los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija, deben aplicarse las disposiciones del artículo 7 ó del artículo 14 si éste se ha pactado, esto es, los dividendos harán parte de los beneficios empresariales del establecimiento permanente o base fija.

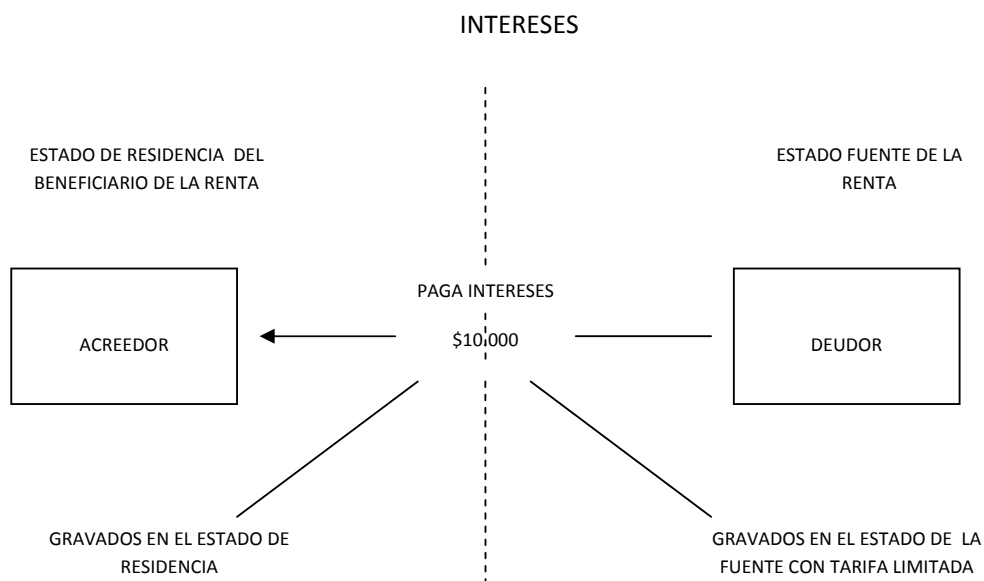
DIVIDENDOS PAGADOS A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE



A continuación se ilustra la incidencia de la entrada en vigencia de los convenios en lo que respecta a la tributación de los dividendos, tomando en cuenta las modificaciones a la legislación nacional introducidas por la Ley 1111 de 2006:

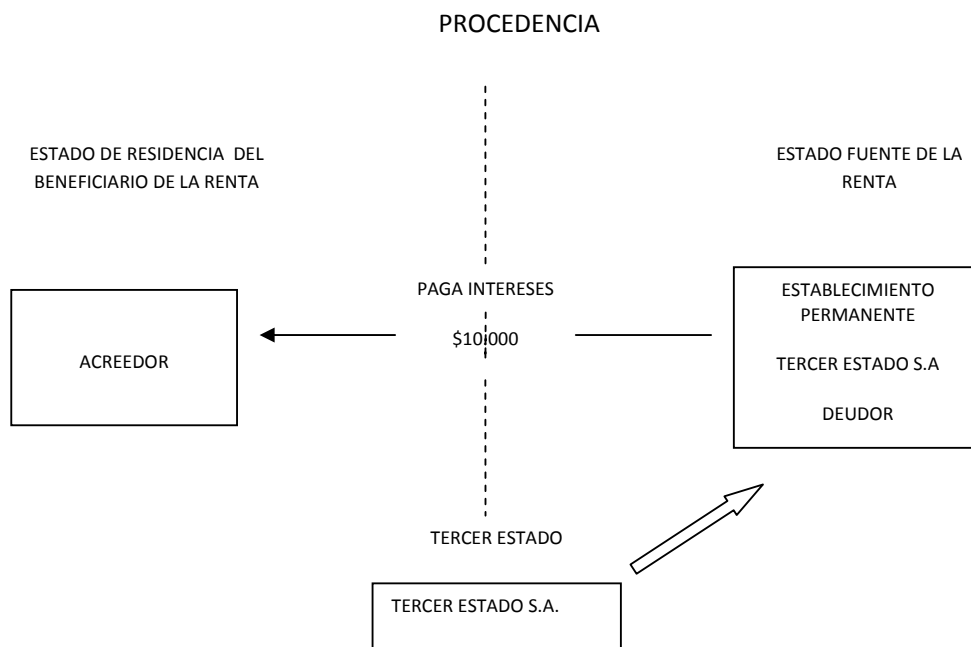
1.5. INTERESES:

De acuerdo con la estructura del modelo OCDE, el derecho a gravar los intereses es compartido entre el Estado de residencia de su beneficiario efectivo y el Estado del cual proceden – Estado de la fuente –, con un derecho limitado para este último.



El término intereses significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor y, en particular, los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos, así como cualquier otra renta que la legislación del Estado de donde procedan los intereses asimile a las rentas de las cantidades dadas en préstamo. En los convenios se indica que las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses para efectos del artículo.

La procedencia o fuente de los intereses la determina la residencia del deudor de los mismos o, en el caso en que el deudor tenga un establecimiento permanente o base fija que haya contraído la deuda y que soporte el pago de esos intereses, la procedencia de los mismos la determina la ubicación de dicho establecimiento permanente o base fija, sin importar la residencia del deudor.



Por expresa disposición del convenio cuando los intereses son pagados a un establecimiento permanente o base fija situada en el Estado contratante de donde proceden los intereses y el crédito que los genera está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija, deben aplicarse las disposiciones del artículo 7 o 14, según el caso, esto es, los intereses hacen parte de los beneficios empresariales del establecimiento permanente o base fija.

La limitación al Estado de la fuente de su derecho a gravar los intereses consiste en que cuando el beneficiario de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto exigido sobre esos intereses no puede exceder de las tarifas pactadas en el convenio.

La legislación nacional en el artículo 25 del Estatuto Tributario prescribe que no generan renta de fuente dentro del país y por tanto no están gravados con impuesto de renta:

- Los créditos obtenidos en el exterior originados por la importación de mercancías y en sobregiros y descubiertos bancarios
- Los créditos destinados a la financiación o prefinanciación de exportaciones
- Los créditos que obtengan en el exterior las corporaciones financieras y los bancos constituidos conforma a las leyes colombianas vigentes
- Los créditos para operaciones de comercio exterior, realizados por intermedio de las corporaciones financieras y los bancos constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes

- Los créditos que obtengan en el exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas establecidas en el país, los patrimonios autónomos administrados por sociedades fiduciarias establecidas en el país, cuyas actividades se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país, de acuerdo por el Consejo Nacional de Política Económica y Social Conpes

Como consecuencia de lo anterior, la incidencia de la entrada en vigencia de los convenios es marginal pues el alcance del artículo 25 del Estatuto Tributario es amplio en catalogar los créditos tributarios que se consideran de fuente extranjera.

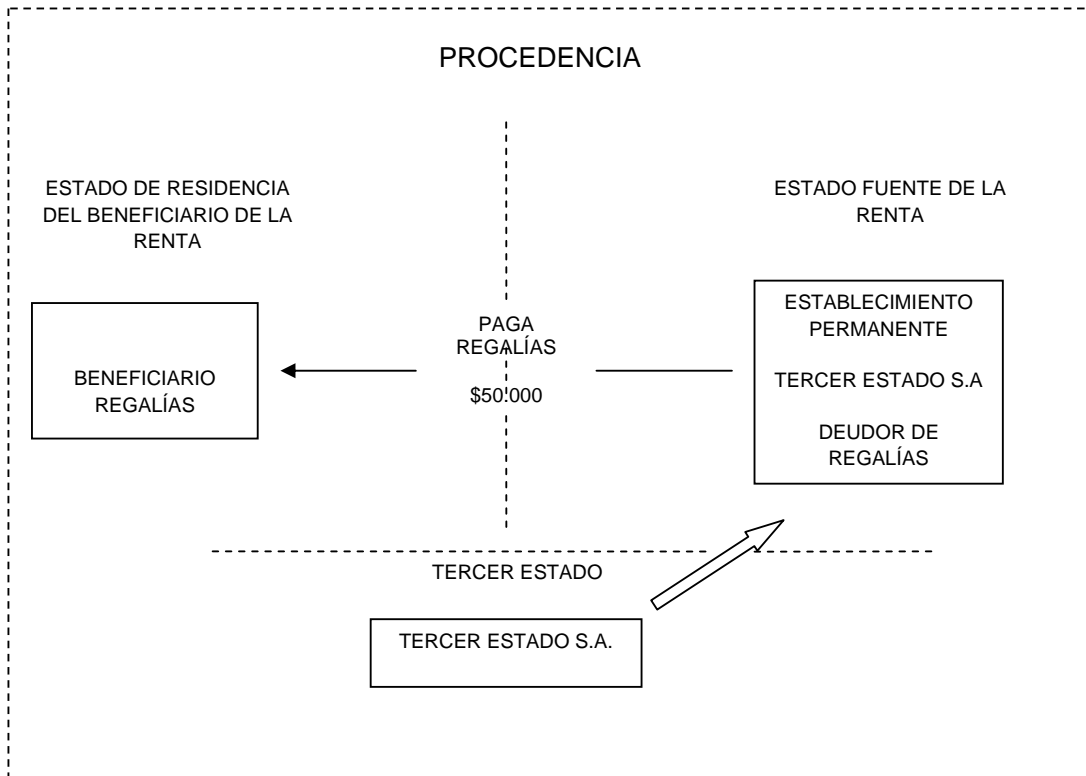
1.6. REGALIAS:

Se ha pactado en los convenios que el derecho a gravar las regalías es compartido entre el Estado de residencia de su beneficiario efectivo y el Estado del cual procedan – Estado de la fuente –, con un derecho limitado para este último.

De igual manera en los convenios se estableció que la definición de regalías, en general, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Por ser Colombia un gran consumidor de este tipo de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría, se incluyen estos conceptos dentro del artículo de regalías, tratamiento que permite gravarlos en el país, independientemente de la existencia de un establecimiento permanente.

La procedencia de las regalías la determina la residencia del deudor de las mismas o, en el caso en que el deudor tenga un establecimiento permanente o base fija que haya contraído la obligación de pago de las regalías y que soporte el pago de estas, su procedencia la determina la ubicación de dicho establecimiento permanente o base fija sin importar la residencia del deudor.



Por expresa disposición de los convenios actualmente vigentes, cuando las regalías son pagadas a un establecimiento permanente o base fija situada en el Estado contratante de donde procedan las regalías y el derecho o bien por el que se pagan está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija, deben aplicarse las disposiciones del artículo 7 o 14, según el caso, esto es, las regalías hacen parte de los beneficios empresariales del establecimiento permanente o base fija.

En consecuencia, la aplicación de la cláusula de regalías para los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría, con el tratamiento de regalías para efectos de la atribución de potestad tributaria, deberá interpretarse en armonía con las previsiones del artículo 7 o 14, según proceda.

La entrada en vigencia de estos convenios implica una reducción usualmente al 10% de la tarifa aplicable a los pagos a favor de contribuyentes no domiciliados o residentes en Colombia por concepto de regalías, los cuales, según la legislación colombiana están sometidos a una tarifa del 33% del valor del pago.

Los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría están sometidos a una tarifa del 10%, tarifa que no es afectada por la limitación sugerida por el modelo de convenio tributario de la OCDE.

La limitación de tarifas, conforme a las propuestas del modelo de convenio de la OCDE respecto de la legislación interna es la siguiente:

CONCEPTO	BASE GRAVABLE	LEGISLACIÓN COLOMBIANA	LIMITACIÓN SEGUN CONVENIO
REGALÍAS	100% del pago	33%	10%
CONSULTORÍA	100% del pago	10%	10%*
SERVICIOS TÉCNICOS	100% del pago	10%	10%*
ASISTENCIA TÉCNICA	100% del pago	10%	10%*
PÉLICULAS CINEMATOGRAFICAS	60% del pago	33%	10%
PROGRAMAS DE COMPUTADOR	80% del pago	33%	10%
Arriendo de equipo Indust. Comerc. o científico	100% del pago	2%	10%*

* En estos casos, la entrada en vigencia de los convenios no tiene incidencia sobre las tarifas de la legislación interna.

1.7. GANANCIAS DE CAPITAL:

Este artículo define la competencia para gravar las ganancias obtenidas por la enajenación de bienes, de acuerdo con el bien de que se trate. En esta cláusula no se da una definición concreta de lo que debe entenderse por ganancia de capital.

Según los comentarios del modelo OCDE, estas rentas son las ganancias que resultan de la enajenación a título de venta, permuta, enajenación parcial, expropiación, aportes a sociedades, venta de derechos, donación, etc., incluida la transmisión *mortis causa*.

El convenio se limita a atribuir la competencia o potestad para gravar estas ganancias sin importar si los Estados contratantes ejercen tal potestad ni la manera en que lo hagan, es decir, pueden gravarlas como renta ordinaria o someterlas a impuestos específicos.

1.7.1 Reglas de atribución:

Como se manifestó, este artículo define la competencia para gravar estas ganancias según el bien enajenado:

1.7.1.1. Bienes inmuebles: Las ganancias obtenidas su enajenación pueden someterse a imposición en el Estado donde estén situados.

En Colombia, los ingresos por enajenación de activos fijos están sometidos al régimen ordinario del Impuesto sobre la Renta o al complementario de Ganancias Ocasionales. Si tales bienes han sido parte de los activos fijos del contribuyente por más de dos años se someten al impuesto complementario de Ganancias Ocasionales y por el contrario, aquellos activos fijos que se han poseído por un periodo inferior a dos años se someten al régimen ordinario del Impuesto sobre la Renta.

Debe tenerse en cuenta que, en general, la enajenación de bienes inmuebles por parte de un inversionista extranjero obliga a registrar el cambio de titular de la inversión extranjera ante el Banco de la República por lo que tiene presentarse declaración de renta y complementarios (artículo 326 del Estatuto Tributario).

En consecuencia, el inversionista en su declaración de renta liquidará su impuesto aplicando las tarifas generales del impuesto sobre la renta para las personas naturales

o jurídicas extranjeras (33%, artículos 240 ó 247 del Estatuto Tributario) o de ganancia ocasional (33%, artículos 313 ó 316 del Estatuto Tributario).

Al existir la obligación de presentar declaración de renta y complementarios por cambio de titular de inversión extranjera, las retenciones en la fuente practicadas a título de renta, conforme con los artículos 406 y siguientes del Estatuto Tributario, se restarán del total del impuesto sobre la renta o del complementario de ganancias ocasionales liquidado en la respectiva declaración.

Establecimiento permanente o base fija:

Cuando se trate de pagos o abonos en cuenta a favor de beneficiarios personas naturales extranjeras con base fija o sociedades u otras entidades extranjeras con establecimiento permanente en el país, esta renta se suma a las demás rentas realizadas por el establecimiento permanente o base fija, sometida a la tarifa de impuesto sobre la renta del 33% de conformidad con los artículos 240 y 247 del Estatuto Tributario.

En el caso de ganancias ocasionales, estas tributan con las demás ganancias ocasionales obtenidas por el establecimiento permanente o base fija a la tarifa del 33% prevista en los artículos 313 y 316 del Estatuto Tributario.

1.7.1.2. Bienes muebles: Los convenios se refieren únicamente a la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o base fija. Por esta razón, las ganancias provenientes de su enajenación se gravan en el Estado contratante donde se encuentre ubicado dicho establecimiento permanente o base fija.

Incluye las ganancias obtenidas por la enajenación del propio establecimiento permanente o base fija, bien sea que se enajene únicamente el establecimiento permanente o que la operación incluya la enajenación de la empresa de la que forme parte el establecimiento permanente.

Impuesto sobre la renta:

Al referirse a la renta originada en la enajenación de bienes muebles que formen parte de un establecimiento permanente o base fija, esta renta se suma a las demás rentas realizadas por el establecimiento permanente o base fija sometida a la tarifa general del 33% del artículo 240 del Estatuto Tributario aplicable a las sociedades nacionales y extranjeras o, para el caso de la base fija de una persona natural extranjera sin residencia en el país, la tarifa del 33% del artículo 247 del Estatuto Tributario.

Impuesto Complementario de Ganancias ocasionales:

Para el caso de ganancias ocasionales, al establecimiento permanente se aplica la tarifa del 33% del artículo 313 del Estatuto y para la base fija de una persona natural sin residencia en Colombia se aplica la tarifa del 33% prevista en el artículo 316 del Estatuto Tributario.

Cambio de titular de inversión extranjera:

En cuanto a la enajenación del establecimiento permanente o base fija y en general para todos los casos de enajenación de bienes que impliquen el cambio de titular de inversión extranjera, debe presentarse declaración de renta y complementarios (artículo 326 del Estatuto Tributario) aplicando las tarifas para el impuesto de renta del 33% de los artículos 240 y 247 del Estatuto Tributario ó del 33% de los artículos 313 y 316 del Estatuto Tributario si se trata de ganancias ocasionales.

1.7.1.3. Buques o aeronaves: Las ganancias derivadas de la enajenación de estos bienes explotados en tráfico internacional, incluidos los bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el enajenante.

1.7.1.4. Acciones: En los convenios se pacta que las ganancias obtenidas por un residente de un Estado por la enajenación de acciones u otros derechos representativos de una sociedad residente en el otro Estado contratante cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles situados en ese otro Estado, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Los bienes inmuebles, como ya se indicó, se someten a imposición en el Estado donde están situados y ello es así por su íntima relación económica con dicho país. Por esta razón, es relevante tener en consideración la participación de estos bienes dentro de la conformación del capital de una sociedad con el fin de atribuir potestad tributaria al Estado contratante en el que se ubiquen esos bienes.

Cuando se enajenan acciones u otros derechos de participación en el capital de una sociedad, en general se presenta cambio de titular de inversión extranjera por lo que debe presentarse declaración de renta y complementarios aplicando la tarifa a título de impuesto sobre la renta del 33% prevista en los artículos 240 y 247 del Estatuto Tributario ó 33% a título de ganancia ocasional prevista en los artículos 313 y 316 del Estatuto Tributario. En consecuencia, las retenciones en la fuente practicadas a título de renta, conforme con los artículos 406 y siguientes del Estatuto Tributario ó 33% de los artículos 313 ó 316 ibídem, deberán deducirse del total del impuesto sobre la renta o del complementario de ganancias ocasionales liquidados en la respectiva declaración.

De igual manera deberá presentarse declaración de renta por cambio de titular de la inversión extranjera para todos los casos de enajenación de acciones aun en el evento en que no se genere impuesto a cargo por la respectiva transacción como consecuencia de la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición.

1.7.1.5. Otros bienes: En los convenios, siguiendo el modelo de la OCDE, las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados anteriormente pueden ser gravadas únicamente en el Estado de residencia del enajenante.

Incidencia de la aplicación de los convenios sobre la legislación interna:

A TITULO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y GANANCIA OCASIONAL		
CONCEPTO	SIN CONVENIO	CON CONVENIO
BIENES INMUEBLES Implica cambio de titular de inversión extranjera y debe presentarse declaración de renta por cada operación. Tributa sobre base neta	33%	33%
BIENES MUEBLES (del E. P. o base fija) sobre base neta	33%	33%
ACCIONES (50% bienes inmuebles en el capital de la sociedad). Implica cambio de titular de inversión extranjera y debe presentarse declaración de renta por cada operación. Tributa sobre base neta.	33%	33%
ACCIONES Implica cambio de titular de inversión extranjera y debe presentarse declaración de renta por cada operación. Tributa sobre base neta.	33%	0%
OTROS BIENES Sujetos a registro de inversión extranjera en el Banco de la República, debe presentarse declaración de renta por cambio de titular de inversión extranjera y tributa sobre base neta.	33%	0%
OTROS BIENES No sujetos a registro de inversión extranjera en el Banco de la República. Por Impuesto sobre la Renta:	14%	0%
OTROS BIENES No sujetos a registro de inversión extranjera en el Banco de la República. Por Impuesto de Ganancias Ocasionales:	33%	0%

1.8. SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES:

Por regla general, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo, solo pueden someterse a imposición en ese Estado.

La excepción a esta regla se da cuando el residente de un Estado ejerce el empleo en el otro Estado contratante – Estado de la fuente –, caso en el cual ese otro Estado puede gravar las remuneraciones de ese empleo.

No obstante lo anterior, el Estado de residencia preserva el derecho a gravar las rentas de ese empleo siempre que:

- El percceptor permanezca en el Estado de la fuente por un período o periodos que no excedan en conjunto de 183 días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del Estado de la fuente, y

- Las remuneraciones no sean soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el Estado de la Fuente.

El Estado de residencia de una empresa de transporte internacional tiene el derecho a gravar las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional.

La legislación colombiana prevé en el numeral 5º del artículo 24 del Estatuto Tributario que las rentas de trabajo como los sueldos, se consideran ingresos de fuente nacional cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.

En consecuencia, la entrada en vigencia de los convenios implica la limitación de la potestad tributaria para Colombia, pues no se podrán gravar las remuneraciones obtenidas por un residente del otro Estado contratante que desarrolle su trabajo o actividad en Colombia por periodos inferiores a 183 días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado y tales rentas sean pagadas por un empleador que no sea colombiano o por un establecimiento permanente que no este ubicado en Colombia.

CONCEPTO	SIN CONVENIO	CON CONVENIO
Rentas de un empleo: permanencia del empleado por un período inferior a 183 días cuando el empleador no es residente del Estado de la fuente o no tenga un establecimiento permanente o base fija ubicado en el Estado de la fuente:	33%	0%
Rentas de un empleo: permanencia del empleado por un período superior a 183 días, o; cuando el empleador es residente del Estado de la fuente o tenga un establecimiento permanente o base fija ubicado en el Estado de la fuente:	33%	33%

1.9. PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS O DIRECTORES:

Los honorarios de directores y otros pagos similares obtenidos por un residente de un Estado contratante, obtenidos como miembros de un Consejo de administración, directorio u otro órgano similar de una sociedad residente del otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

La redacción de esta cláusula, en concordancia con los comentarios a este artículo contenidos en el modelo de convenio de la OCDE, toma en cuenta que puede presentarse una dificultad al determinar en que lugar se han prestado los servicios, razón por la cual otorga la posibilidad de gravar al Estado de residencia de la sociedad que efectúa los pagos.

En este contexto, las remuneraciones que perciba una persona del otro Estado contratante como miembro de un consejo de administración o directorio de una

sociedad colombiana, si bien en el Modelo OCDE se otorga la posibilidad de gravarlas sin importar el lugar en que se han prestado estos servicios, estos únicamente se pueden gravar en Colombia si corresponden a actividades desarrolladas dentro del país por disponerlo así el numeral 5º del artículo 24 del Estatuto Tributario.

Como consecuencia de lo anterior, la entrada en vigencia de los convenios no altera la aplicación de la legislación interna, pues los pagos por concepto de honorarios como miembro de un consejo de administración o directorio de una sociedad colombiana siguen sometidos a retención en la fuente a la tarifa del 33% del artículo 408 del Estatuto Tributario, siempre que los mismos sean de fuente nacional, es decir, si son prestados en el país.

1.10. ARTISTAS Y DEPORTISTAS:

Debe pactarse en los convenios conforme a las recomendaciones de la OCDE que las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista, tal como de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, se pueden someter a imposición en ese otro Estado.

Estas rentas incluyen también las obtenidas por el ejercicio de cualquier actividad personal relacionada con el renombre del artista o deportista.

Cuando estas rentas no se atribuyen al propio artista o deportista sino a otra persona, pero las rentas son derivadas o generadas por la actividad personal del artista o deportista, no obstante lo dispuesto en los artículos de beneficios empresariales, servicios personales independientes o servicios personales dependientes, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista.

Por ejemplo, un artista o deportista empleado por una sociedad u otra entidad extranjera a quien se atribuye la remuneración por la representación artística o deportiva. En este caso la remuneración de la sociedad o entidad extranjera no se somete a la cláusula de beneficios empresariales por estar sujeta a la cláusula de artistas o deportistas, quedando sujeta a gravamen en el Estado en donde se realice la actividad del artista o deportista.

Como consecuencia de lo anterior, la entrada en vigencia de los convenios no altera la aplicación de la legislación interna pues los pagos por estos conceptos siguen sometidos a retención en la fuente a la tarifa del 33% del artículo 408 del Estatuto Tributario.

1.11. PENSIONES:

Según el modelo OCDE, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por un trabajo dependiente anterior sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario de la pensión.

En Colombia, los pagos por pensiones están gravados únicamente en la parte del pago mensual que exceda de 50 salarios mínimos mensuales (para el año 2010

\$24'555.000,00), por lo que la entrada en vigencia de un convenio no afecta sustancialmente los pagos por pensiones.

1.12. FUNCIONES PÚBLICAS:

Los sueldos, salarios u otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante o sus subdivisiones políticas o entidades locales sólo pueden someterse a imposición por ese Estado.

La excepción a esta regla se da cuando los servicios son prestados en el otro Estado contratante y la persona que los presta es un nacional residente del Estado donde se prestan los servicios o cuando la persona que presta el servicio no adquirió la condición de residente en el otro Estado únicamente para prestar esos servicios. Esta previsión incluye las pensiones pagadas por subdivisiones políticas o entidades locales directamente o con cargo a fondos constituidos para su pago.

1.13. ESTUDIANTES:

Los ingresos que reciban los estudiantes o personas en práctica para sus gastos de manutención, estudio o prácticas no se someten a imposición en el Estado en que se encuentren recibiendo estudios o prácticas, siempre que las fuentes de esos ingresos no procedan de ese Estado.

Para recibir este beneficio, adicionalmente esa persona tiene que encontrarse en dicho Estado con el único fin de adelantar sus estudios o prácticas y haber sido residente del otro Estado contratante antes de llegar a cursar sus estudios o práctica.

Conforme con la legislación colombiana, las personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia únicamente son gravadas por sus rentas de fuente nacional. En consecuencia, el contenido de esta cláusula no afecta las obligaciones tributarias contempladas en la legislación nacional para los estudiantes de otros países que cursen estudios en Colombia, siempre y cuando no exceda de cinco años.

1.14. OTRAS RENTAS:

Según el modelo OCDE, cualquier otra renta no contemplada en las cláusulas anteriores únicamente se somete a imposición en el Estado de residencia del beneficiario de la misma.

Esta regla no se aplica para las rentas obtenidas por un establecimiento permanente, puesto que en este caso se aplica la cláusula de beneficios empresariales.

Esta cláusula es de aplicación marginal ya que se refiere a rentas no contempladas en las demás cláusulas del convenio.

1.15. IMPOSICIÓN AL PATRIMONIO:

El patrimonio de un residente de un Estado contratante constituido por bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, el constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o base fija que tenga ese residente en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por los bienes muebles afectos a esos buques o aeronaves, sólo se someten a imposición en el Estado de residencia de la empresa que los explote.

Todo otro elemento patrimonial sólo puede someterse a imposición en el Estado de residencia del poseedor del bien.

CAPÍTULO IV

1. MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

La eliminación de la doble imposición está contenida en la legislación interna de la gran mayoría de los Estados. Por lo general, los Estados contratantes se limitan a incluir en el texto de los convenios las previsiones contenidas en sus leyes domésticas.

De manera general, se puede afirmar que los métodos existentes para eliminar la doble imposición son el método de exención y el método de imputación o crédito fiscal.

En el método de exención las rentas que han tributado en el Estado de la fuente son exentas en el Estado de residencia de su beneficiario.

En el método de imputación o crédito fiscal el impuesto pagado por la obtención de una renta en el Estado de la fuente puede descontarse del impuesto a pagar sobre esa misma renta en el Estado de residencia.

Estos métodos presentan diversas variables como la posibilidad de reconocimiento o no de rentas exentas para el cómputo de progresividad en la aplicación de tarifas en el caso del método de la exención y otras propias de la legislación de cada Estado.

En Colombia se utiliza el método de crédito tributario el cual da derecho a descontar del impuesto a pagar sobre rentas sujetas a impuesto en el país el impuesto pagado en otro Estado por esas mismas rentas, limitándose este descuento hasta el importe del impuesto a pagar en Colombia.

A continuación, a manera de ejemplos se ilustra esta situación, con respecto a los contribuyentes colombianos, para los diferentes tipos de renta tratados en los convenios:

RENTAS INMOBILIARIAS		
	Sin convenio	Con convenio
Base gravable (arriendos)	20.000	20.000
Tarifa en el exterior	35%	35%
Impuesto pagado en el exterior	7.000	7.000
Impuesto a pagar en Colombia por esa renta	6.600	6.600
Límite del descuento (Art. 254 E.T.)	6.600	6.600
Total a descontar	6.600	6.600
Total impuesto a pagar en Colombia después de descuento	-	-
Total impuesto pagado en el exterior	7.000	7.000

BENEFICIOS EMPRESARIALES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE		
	Sin convenio	Con convenio
Rentas de una empresa colombiana en el exterior		
Base gravable	20.000	20.000
Tarifa en el exterior	35%	0%
Impuesto pagado en el exterior	7.000	-
Impuesto a pagar en Colombia por esa renta	6.600	6.600
Límite del descuento (Art. 254 E.T.)	6.600	-
Total impuesto a pagar en Colombia	-	6.600
Total impuesto pagado en el exterior	7.000	-
Reducción del impuesto a pagar en el exterior		7.000

BENEFICIOS EMPRESARIALES CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE		
	Sin convenio	Con convenio
Rentas de una empresa colombiana en el exterior		
Base gravable neta	20.000	20.000
Tarifa en el exterior	35%	35%
Impuesto pagado en el exterior	7.000	7.000
Impuesto a pagar en Colombia por esa renta	6.600	6.600
Límite del descuento (Art. 254 E.T.)	6.600	6.600
Total impuesto a pagar en Colombia	-	-
Total impuesto pagado en el exterior	7.000	7.000

TRANSPORTE MARÍTIMO Y AÉREO		
	Sin convenio	Con convenio
Base gravable	100.000.000	100.000.000
Ingresos de fuente extranjera gravados en el exterior*	85.000.000	-
Tarifa impuesto de renta en Colombia	33%	33%
Porcentaje ingresos por transporte internacional	85%	85%
Impuesto a pagar en Colombia	33.000.000	33.000.000
Descuento en Colombia (Art. 256 E.T.)*	28.050.000	-
Total impuesto a pagar en Colombia	4.950.000	33.000.000
Ingresos que dejaron de tributar en el exterior		85.000.000

*Se toman en cuenta únicamente los ingresos provenientes de un Estado contratante.

DIVIDENDOS		
Impuestos pagados en el exterior:		
Dividendos	Sin convenio	Con convenio
Utilidad antes de impuestos	100.000	100.000
Tarifa	20%	20%
Impuesto sobre utilidades	20.000	20.000
Dividendos a distribuir	80.000	80.000
Tarifa sobre dividendos	15%	10%
Impuesto sobre dividendos	12.000	8.000
Total impuesto	32.000	28.000
Artículo 254:		
	Sin convenio	Con convenio
Dividendos recibidos del exterior	68.000	72.000
Impuesto sobre dividendos en Colombia (tarifa 33%)	22.440	23.760
Descuento dividendos:		
Tarifa sobre las utilidades en el exterior	20%	20%
Descuento	13.600	14.400
Mas: descuento por impuesto sobre dividendos	12.000	8.000
Total descuento	25.600	22.400
Límite del descuento	22.440	23.760
Total a descontar	22.440	22.400
Impuesto a pagar en Colombia después de descuento	-	1.360
Dividendos después de impuestos	45.560	48.240
Mayores beneficios por efectos del convenio		2.680

REGALÍAS		
	Sin convenio	Con convenio
Ingreso bruto por explotación de propiedad industrial	20.000	20.000
Tarifa en el exterior	35%	10%
Impuesto pagado en el exterior	7.000	2.000
Impuesto a pagar en Colombia por esa renta (33%)	6.600	6.600
Límite del descuento (Art. 254 E.T.)	6.600	6.600
Total a descontar	6.600	2.000
Total impuesto a pagar en Colombia después de descuento	-	4.600
Total impuesto pagado en el exterior	7.000	2.000
Reducción del impuesto a pagar en el exterior		5.000

GANANCIAS DE CAPITAL POR VENTA DE ACCIONES		
	Sin convenio	Con convenio
Ingresos por enajenación de acciones *	40.000	40.000
Tarifa en el exterior	35%	0%
Impuesto pagado en el exterior	14.000	-
Impuesto a pagar en Colombia por esa renta (33%)	13.200	13.200
Límite del descuento (Art. 254 E.T.)	13.200	13.200
Total a descontar	13.200	-
Total impuesto a pagar en Colombia después de descuento	-	13.200
Total impuesto pagado en el exterior	14.000	-
Reducción del impuesto a pagar en el exterior		14.000

* Cuando no se trate de acciones cuyo valor se derive en más de un 50% de inmuebles o cuyo enajenante no posea más de un 20% en el capital de la sociedad receptora de la inversión.

CAPÍTULO V

1. OTRAS DISPOSICIONES:

1.1. NO DISCRIMINACIÓN:

Esta cláusula busca que los nacionales de un Estado no sean sometidos a discriminaciones con respecto a los nacionales de otro Estado, en especial, en aspectos relacionados con la residencia. Esta previsión se hace extensiva al establecimiento permanente de una empresa de un Estado contratante y a las sociedades de un Estado cuyo capital este poseído o controlado por residentes del otro Estado contratante.

1.2. PROCEDIMIENTO AMISTOSO:

Esta cláusula da la posibilidad a los contribuyentes de presentar un reclamo ante la autoridad competente del Estado del cual son residentes cuando consideren que las medidas adoptadas por un Estado sean contrarias a lo establecido en un convenio. En tal caso, las autoridades competentes, si lo estiman procedente procurarán resolver el problema de mutuo acuerdo.

La posibilidad de acudir a este procedimiento no afecta las instancias previstas en la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes.

1.3. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN:

Conforme al contenido del Modelo de convenio de la OCDE, el intercambio de información no se limita al ámbito de aplicación respecto de personas e impuestos señalados en los artículos 1 y 2 del convenio.

En tal sentido, esta cláusula materializa la importancia que los convenios de doble imposición han adquirido como herramienta para combatir la evasión y el fraude fiscal.

Sin embargo, el alcance de su aplicación se sujeta a la legislación de cada uno de los Estados contratantes y se limita en cuanto al suministro de información comercial, industrial, profesional, o información contraria al orden público.

1.4. MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y DE OFICINAS CONSULARES:

Los privilegios fiscales de los miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares originados en virtud de los principios generales del derecho internacional o por disposiciones de otros acuerdos especiales, prevalecen sobre las disposiciones de los convenios para evitar la doble tributación.

1.5. ENTRADA EN VIGOR Y DENUNCIA

De acuerdo con el Modelo de la OCDE a través de la vía diplomática los Estados Contratantes se notificarán los documentos de ratificación para su entrada en vigor. Cada convenio señalará la fecha en que sus disposiciones surten efecto.

Mientras no se denuncien por uno de los Estados contratantes los Convenios permanecerán en vigor. Estos podrán ser denunciados por cualquiera de los Estados contratantes a través de vía diplomática comunicándolo de acuerdo a lo estipulado en cada Convenio.

CAPÍTULO VI

1. ACREDITACION DE RESIDENCIA FISCAL Y SITUACIÓN TRIBUTARIA EN COLOMBIA:

Ante la necesidad de ejercer un control en la aplicación de los convenios tributarios, se expidió la Resolución 03283 del 31 de marzo de 2009 mediante la cual se crearon los certificados de residencia fiscal y situación tributaria en Colombia para ser presentados ante las autoridades tributarias de los países con los cuales Colombia ha celebrado convenios para evitar la doble tributación con el fin solicitar los beneficios que ellos otorgan.

Según el artículo 1 de esta Circular, el certificado de residencia fiscal es el documento mediante el cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales certifica que el contribuyente solicitante, para fines tributarios, tiene domicilio o residencia fiscal en Colombia por el periodo gravable solicitado.

El certificado de situación tributaria, según el artículo 2 de la Circular, es el documento por medio del cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales certifica si se está o ha estado sujeto a impuestos en Colombia, así como la naturaleza y cuantía de las rentas e impuestos pagados o retenidos en el país por un determinado periodo gravable.



Certificación de Acreditación de Residencia Fiscal



1379

4. Número de formulario 13799 0000001

La Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional de la Dirección de Gestión de Fiscalización de Impuestos y Aduanas Nacionales

En uso de las facultades otorgadas en el numeral 7 del artículo 34 del decreto 4048/2008 y con base en la solicitud del contribuyente radicada con:

24. No. Solicitud	25. Fecha de radicación
	Año Mes Día

y previa verificación de la información que reposa en nuestros archivos.

CERTIFICA:

Que el contribuyente:

26. Tipo documento	27. Número de identificación	28. Div	29. Primer apellido	30. Segundo apellido	31. Primer nombre	32. Otros nombres
33. Razón social						

Se encuentra inscrito en el Registro Único Tributario (RUT) de la:

34. Dirección seccional	Cod.	35. Sujeto al impuesto:	<input type="checkbox"/> Renta y complementarios	36. Período gravable
			<input type="checkbox"/> Patrimonio	

Para efectos fiscales ostenta la calidad de residente colombiano.

37. Tipo de contribuyente	38. No. Artículo del Estatuto Tributario			
<input type="checkbox"/> Persona natural <input type="checkbox"/> Persona jurídica				
39. Dirección fiscal	40. Ciudad	Cod.	41. Departamento	Cod.
		##	#N/A	##
42. Actividad económica (Breve descripción)				
43. País de destino (Convenio)				

La presente, se expide con una vigencia de un (1) año contado a partir de la fecha de su expedición.

Firma del funcionario responsable

984. Apellidos y nombres

990. Lugar aditivo

985. Cargo

991. Organización

982. Área

997. Fecha de expedición

Año	Mes	Día
-----	-----	-----

		Certificación sobre Situación Tributaria				1380	
Espacio reservado para la DIAN				4. Número de formulario 13809 0000001			
La Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional de la Dirección de Gestión de Fiscalización de Impuestos y Aduanas Nacionales							
En uso de las facultades otorgadas en el numeral 7 del artículo 34 del decreto 4048/2006 y con base en la solicitud del contribuyente radicada con:							
24. No. Solicitud		25. Fecha de radicación			y previa verificación de la información que reposa en nuestros archivos.		
		<table border="1"> <tr> <td>Año</td> <td>Mes</td> <td>Día</td> </tr> </table>					
Año	Mes	Día					
CERTIFICA :							
Que el contribuyente:							
26. Tipo documento	27. Número de identificación	28. DV	29. Primer apellido	30. Segundo apellido	31. Primer nombre	32. Otros nombres	
33. Razón social							
Se encuentra inscrito en el Registro Único Tributario (RUT) de la:							
34. Dirección seccional			Cod.	35. Sujeto al impuesto:			
Para efectos fiscales registra la siguiente situación tributaria:							
36. Domiciliado (Dirección)			37. Ciudad		38. País		
39. Actividad económica (Breve descripción)							
40. País de destino (convencio)							
41. Sujeto al impuesto:		42. Base gravable \$		43. Impuesto a cargo \$		44. Impuesto pagado \$	
45. Rentas exentas \$		46. Periodo gravable					
47. Sujeto al impuesto:		48. Base gravable \$		49. Impuesto a cargo \$		50. Periodo gravable	
La presente, se expide a solicitud del interesado con una vigencia de un (1) año contado a partir de la fecha de su expedición.							
Firma del funcionario responsable							
984. Apellidos y nombres				990. Lugar admisi:			
985. Cargo				991. Organización			
986. Área				997. Fecha de expedición			
				Año		Mes	
				Día			