

COLECCIÓN CRÍTICA TRIBUTARIA

NARRATIVAS TRIBUTARIAS

1

COLECCIÓN CRÍTICA TRIBUTARIA

NARRATIVAS TRIBUTARIAS

Eleonora Lozano Rodríguez
(compiladora)

1

| | |
|---------------------------------------|--------------------------------------|
| <i>Óscar Andrés Álvarez Torres</i> | <i>Andrés González Cruz</i> |
| <i>Paolo Bedoya Rondón</i> | <i>Gloria Johana Morales Osorio</i> |
| <i>Ómar Sebastián Cabrera Cabrera</i> | <i>Melissa Muñoz Gómez</i> |
| <i>Cristian Ceballos Acosta</i> | <i>Ricardo Rayo Montaña</i> |
| <i>Juan Carlos Durán Uribe</i> | <i>Andrés Felipe Trujillo Galvis</i> |
| <i>Ruby Esperanza Yaya Escobar</i> | |

Nombres: Lozano Rodríguez, Eleonora, compiladora, autora. | Álvarez Torres, Óscar Andrés, autor. | Bedoya Rondón, Paolo, autor. | Cabrera Cabrera, Ómar Sebastián, autor. | Ceballos Acosta, Cristian, autor. | Durán Uribe, Juan Carlos, autor. | González Cruz, Andrés, autor. | Morales Osorio, Gloria Johana, autora. | Muñoz Gómez, Melissa, autora. | Rayo Montaña, Ricardo, autor. | Trujillo Galvis, Andrés Felipe, autor. | Yaya Escobar, Ruby Esperanza, autora.

Título: Narrativas tributarias. 1 / Eleonora Lozano Rodríguez (compiladora).

Descripción: Bogotá : Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, Ediciones Uniandes, 2020. | 514 páginas : ilustraciones ; 14 x 21 cm. | Colección crítica tributaria

Identificadores: ISBN 9789587749496 (rústica) | ISBN 9789587749502 (electrónico)

Materias: Impuestos | Derecho fiscal

Clasificación: CDD 343.04-dc23 SBUA

Primera edición: septiembre del 2020

© Eleonora Lozano Rodríguez (compiladora)

© Óscar Andrés Álvarez Torres, Paolo Bedoya Rondón,
Ómar Sebastián Cabrera Cabrera, Cristian Ceballos Acosta,
Juan Carlos Durán Uribe, Andrés González Cruz,
Gloria Johana Morales Osorio, Melissa Muñoz Gómez,
Ricardo Rayo Montaña, Andrés Felipe Trujillo Galvis,
Ruby Esperanza Yaya Escobar

© Universidad de los Andes, Facultad de Derecho

Ediciones Uniandes
Calle 19 n.º 3-10, oficina 1401
Bogotá, D. C., Colombia
Teléfono: 3394949, ext. 2133
<http://ebooks.uniandes.edu.co>
<http://ediciones.uniandes.edu.co>
infeduni@uniandes.edu.co

ISBN: 978-958-774-949-6

ISBN *e-book*: 978-958-774-950-2

DOI: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.219>

Corrección de estilo: Martha Méndez Peña

Diagramación interior y diseño de cubierta: Alejandro Ospina

Universidad de los Andes | Vigilada Mineducación.

Reconocimiento como universidad:

Decreto 1297 del 30 de mayo de 1964.

Reconocimiento de personería jurídica:

Resolución 28 del 23 de febrero de 1949, Minjusticia.

Acreditación institucional de alta calidad, 10 años:

Resolución 582 del 9 de enero del 2015, Mineducación.

Todos los derechos reservados. Esta publicación no puede ser reproducida ni en su todo ni en sus partes, ni registrada en o transmitida por un sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sea mecánico, fotoquímico, electrónico, magnético, electro-óptico, por fotocopia o cualquier otro, sin el permiso previo por escrito de la editorial.

CONTENIDO

A MANERA DE INTRODUCCIÓN: EL CONTEXTO

Eleonora Lozano Rodríguez

9

¿CÓMO ENSEÑAR Y APRENDER LA COMPLEJA TRIBUTACIÓN COLOMBIANA?

El caso de la narrativa tributaria como propuesta pedagógica para enseñar y aprender tributación

Juan Carlos Durán Uribe, Eleonora Lozano Rodríguez,

Gloria Johana Morales Osorio y Ruby Esperanza Yaya Escobar

15

LOS CONFLICTOS POR EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN COLOMBIA

El desafío jurídico, la lucha de las regiones

Andrés Felipe Trujillo Galvis

87

BEPS: ECONOMÍA DIGITAL, ENTIDADES CONTROLADAS EN EL EXTERIOR, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y BENEFICIARIO EFECTIVO EN LA LEY 1819 DEL 2016

Andrés González Cruz

177

¿Y POR QUÉ NO APLICAR UN SOLO MÉTODO PARA DETERMINAR EL VALOR EN ADUANA DE LA MERCANCÍA IMPORTADA?

El estudio de precios de transferencia aplicado a las operaciones de comercio exterior

Cristian Ceballos Acosta

241

**COLOMBIA, POTENCIA EN ENERGÍAS RENOVABLES,
CON RENTA EXENTA Y TRATAMIENTO ESPECIAL EN
ICA SOLO PARA EMPRESAS GENERADORAS DE ENERGÍA**

Paolo Bedoya Rondón
293

LA ECONOMÍA DIGITAL: UN DESAFÍO PARA LA TRIBUTACIÓN

Melissa Muñoz Gómez
339

**TRIBUTACIÓN DE LA CONSULTORÍA JURÍDICA A
LA LUZ DEL CDI COLOMBO-ESPAÑOL: LA MANZANA
DE LA DISCORDIA DE LOS FISCOS**

Ómar Sebastián Cabrera Cabrera
385

**TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA Y AHORRO
VOLUNTARIO: UNA ALTERNATIVA INDIVIDUAL
Y COLECTIVA PARA ALCANZAR METAS**

Óscar Andrés Álvarez Torres
421

**TODO SE DESMORONA: LA BANCARIZACIÓN
FRENTE AL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA**

Ricardo Rayo Montaña
469

SOBRE LOS AUTORES

507

A MANERA DE INTRODUCCIÓN: EL CONTEXTO

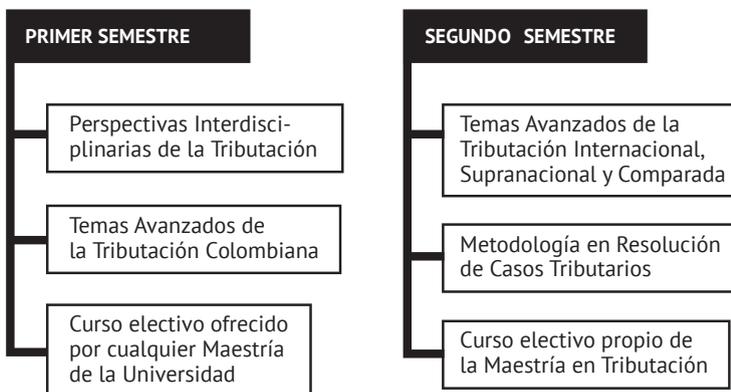
Mediante la Resolución 1274 del 28 de enero del 2016, el Ministerio de Educación Nacional otorgó el registro calificado por siete años a la Maestría en Tributación de la Universidad de los Andes. Desde su concepción como maestría de profundización¹, este programa tiene especial énfasis en el estudio y la solución de casos y problemas avanzados relacionados con la tributación nacional, subnacional, internacional, supranacional y comparada.

En consecuencia, sus materias han sido especialmente diseñadas para que el estudiante reconozca las problemáticas tributarias más importantes y, de esa manera, esté en capacidad de proponer alternativas de solución. Como resultado, en el curso Perspectivas Interdisciplinarias de la Tributación los estudiantes logran identificar las principales tensiones en la relación entre la tributación y otras disciplinas, pertenecientes o no al área jurídica, lo cual les permite establecer un mejor diálogo con profesionales de materias afines a la tributación. En el curso Temas Avanzados de la Tributación Colombiana, por su parte, se analizan las problemáticas (normativas, doctrinales y jurisprudenciales) más relevantes de los tributos nacionales

- 1 El artículo 24 del Decreto 1295 de 2010 (nuevo artículo 2.5.3.2.7.5. del Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, Decreto 1075 del 26 de mayo del 2015) distingue las maestrías de profundización de aquellas de investigación al establecer que: “La maestría de profundización busca el desarrollo avanzado de competencias que permitan *la solución de problemas o el análisis de situaciones particulares de carácter disciplinar, interdisciplinario o profesional, por medio de la asimilación o apropiación de saberes, metodologías* y, según el caso, desarrollos científicos, tecnológicos o artísticos. La maestría de investigación debe procurar el desarrollo de competencias científicas y una formación avanzada en investigación o creación que genere nuevos conocimientos, procesos tecnológicos u obras o interpretaciones artísticas de interés cultural, según el caso” [énfasis añadido].

y subnacionales, así como del procedimiento tributario, teniendo siempre en mente propuestas de mejora para el débil sistema tributario del país. En la asignatura Temas Avanzados de la Tributación Internacional, Supranacional y Comparada, los estudiantes profundizan en las tensiones interpretativas y aplicativas de las normas internas e internacionales con implicaciones fiscales en las distintas operaciones transfronterizas. Finalmente, los estudiantes cuentan con dos materias electivas: una de cualquier programa de maestría de la Universidad, para promover así el análisis interdisciplinar y la flexibilidad curricular, y otra propia de nuestra maestría, para buscar mayor especialidad. En estos cursos los alumnos, siguiendo sus propios intereses académicos y profesionales, perfilan aún más su profundización. En la figura 1 se visualiza mejor la estructura académica del segundo año de la maestría, pues el primero es la Especialización en Tributación de la Universidad de los Andes.

Figura 1. Estructura curricular del segundo año de la Maestría en Tributación



Fuente: elaboración propia.

El diseño y la puesta en práctica de las anteriores materias y su metodología, básicamente de seminario, han sido retadores. Sin embargo, consideramos que el mayor aporte a la literatura tributaria lo constituye sin lugar a dudas el trabajo de grado de nuestra maestría, que ambiciosamente hemos denominado narrativa tributaria y cuyos primeros resultados presenta esta publicación. El trabajo de grado de la Maestría en Tributación (profundización), siguiendo la distinción que ha realizado la normativa nacional entre maestrías de profundización y de investigación, está dirigido al diseño y estudio de un caso de naturaleza tributaria².

Para explicar la metodología del trabajo de grado, este aparte de la publicación hablará a cuatro voces y queremos que sea precisamente una narrativa. Esto quiere decir que la metodología de la narrativa tributaria se explicará a partir de la escritura misma de una narrativa. El *Diccionario de la lengua española* de la Real Academia Española define *narrativa* como el “género literario constituido por la novela, la novela corta y el cuento”³, por lo que esta parte metodológica tendrá, siguiendo a Philip N. Meyer⁴,

- 2 El artículo 24 del Decreto 1295 del 2010 (nuevo artículo 2.5.3.2.7.5 del Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, Decreto 1075 del 26 de mayo del 2015) diferencia las modalidades de trabajo de grado de las maestrías de profundización y de investigación, respectivamente, así: “El trabajo de investigación de la primera, podrá estar dirigido a la investigación aplicada, al estudio del caso, o la creación o interpretación documentada de una obra artística, según la naturaleza del programa. El de la segunda debe evidenciar las competencias científicas, disciplinares o creativas propias del investigador, del creador o del intérprete artístico” [énfasis añadido].
- 3 *Diccionario de la lengua española*, acceso el 26 de mayo del 2017, <http://dle.rae.es/?id=qgmJhdd>.
- 4 Philip N. Meyer, *Storytelling for Lawyers* (Nueva York: Oxford University Press, 2014), 4.

una escena (la Universidad de los Andes), un reparto (una profesora y académica tributarista, un exalumno de la Facultad de Derecho, una asesora pedagógica versada en tecnología y una experta en acompañar procesos de escritura académica), una trama (una serie de eventos), una línea de tiempo (un recuento ordenado, o no, cronológicamente) y una situación humana apremiante (las dificultades de enseñar y aprender tributación). Esta es entonces nuestra narrativa. ¡Qué mejor para enseñar y aprender, que hacer!

Eleonora Lozano Rodríguez

febrero del 2020

¿CÓMO ENSEÑAR Y APRENDER LA COMPLEJA TRIBUTACIÓN COLOMBIANA?

El caso de la narrativa tributaria
como propuesta pedagógica para
enseñar y aprender tributación*

Juan Carlos Durán Uribe
Eleonora Lozano Rodríguez
Gloria Johana Morales Osorio
Ruby Esperanza Yaya Escobar

* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.220>

Francesca Lopera, reconocida tributarista de una de las mejores universidades del país, profesora de Tributación del pregrado y directora de la maestría y especialización en Tributación, tiene varias inquietudes sobre cómo mejorar la educación en las áridas temáticas tributarias. Dado que reconoce sus debilidades pedagógicas y tecnológicas, consulta a Clementina del Valle, experta en innovación en tecnología y educación. Ambas, en compañía de un exalumno de Francesca, construyen una nueva técnica pedagógica para enseñar y aprender tributación con un importante componente de escritura creativa.

PALABRAS CLAVE

Enseñanza de la tributación, aprendizaje de la tributación, narrativa o *storytelling*, narrativa tributaria, maestría en investigación, maestría en profundización, trabajo de grado, tributación para todos.

GLOSARIO

Aprendizaje de la tributación: Proceso mediante el cual el estudiante y las personas en general asimilan el conocimiento tributario, a la vez que desarrollan competencias para aplicarlo en sus respectivos campos de estudio o laborales, o en su cotidianidad.

Enseñanza de la tributación: Proceso mediante el cual se diseñan, ejecutan y evalúan intervenciones pedagógicas cuya finalidad es el aprendizaje de los estudiantes en materia tributaria.

Estrategias de solución: Alternativas de respuesta a la problemática.

Historia: Narración de una situación fáctica que envuelve una problemática o tensión en materia tributaria.

Maestría en investigación: Tipo de maestría creado por el Decreto 1295 del 2010, mediante el cual se busca que el estudiante elabore un trabajo de grado creador de nuevo conocimiento jurídico, a partir de estudios teóricos, debates doctrinales o asunción de posturas determinadas.

Maestría en profundización: Tipo de maestría creado por el Decreto 1295 del 2010, mediante el cual se busca que el estudiante elabore un trabajo de grado que involucre

un estudio de caso, encuentre la solución a un problema concreto o analice una situación en particular de carácter disciplinar.

Metodología: Conjunto de reglas, conductas y estándares que se deben seguir de forma ordenada para obtener un producto o un resultado esperado.

Narrativa o *storytelling*: Metodología de aprendizaje y enseñanza que se basa en la narración de historias o recursos literarios, cuyo objetivo es acercar a los estudiantes a contenidos tributarios de una manera no convencional, pero a la vez íntimamente relacionada con el ejercicio del consultor o asesor tributario.

Narrativa tributaria: Metodología propia de la Maestría en Tributación de la Universidad de los Andes, basada a su vez en la metodología de la narrativa o *storytelling*, la cual fomenta el estudio y aprendizaje de la tributación mediante la narración de una historia que plantee y resuelva una problemática disciplinar o interdisciplinar.

Problemática: Pregunta que sintetiza un estado de cosas en el que aún no se ha encontrado una respuesta concreta, pacífica o uniforme.

Propuesta de impacto o mejora: Producto que busca materializar la solución a la problemática.

Solución: La alternativa más sólida para responder a la problemática.

Trabajo de grado: Producto final que todo estudiante de una maestría, ya sea de investigación o de profundización, debe entregar como requisito para obtener su título de magíster.

Tributación: Disciplina que estudia los tributos y su relación con el derecho, la economía, la contaduría, entre otras.

¿CÓMO ENSEÑAR Y APRENDER LA COMPLEJA TRIBUTACIÓN COLOMBIANA?

La profesora y su ideal retador

Francesca Lopera siempre fue una “devoralibros”. Sus compañeros de clase la recuerdan por cursar doble programa de Derecho y Economía en la universidad. Fue precisamente por esa formación interdisciplinaria que terminó en las áridas materias tributarias. Sin embargo, con el paso del tiempo, se ha dado cuenta de que estos dos saberes no son suficientes, más aún cuando múltiples disciplinas confluyen en su comprensión.

Nuestra protagonista siempre tuvo vocación docente. Inicialmente fue monitorea y tutora de ilustres hacendistas públicos y tributaristas, luego fue profesora de su *alma mater*. Cada semestre académico que imparte el curso de Tributación en el pregrado comprende que si entender los fenómenos tributarios es complejo, enseñarlos es aún más difícil. Esta dificultad se exacerba cuando el auditorio que se debe entrenar también es interdisciplinario.

Además de ser profesora del pregrado, desde hace varios años Francesca es la directora del programa de Especialización en Tributación de la misma universidad. Allí también enfrenta constantemente diversas dificultades en relación con la enseñanza de la tributación, como la precisión y especialidad terminológica, la extensión de la materia, sus diferentes subespecialidades, la heterogeneidad del alumnado y el perfil que se desea del egresado. Sumado a esto, no es fácil encontrar profesores en el área, pues aunque existen excelentes profesionales tributaristas, pocos están formados en pedagogía, o no cuentan con el tiempo que amerita una buena preparación de clase. Para ahondar en las dificultades, recientemente ha descubierto que la tecnología desempeña un rol fundamental en el proceso tanto

de enseñanza como de aprendizaje, por lo que siente que es urgente incorporar este tipo de ayudas a las clases.

Precisamente por las anteriores problemáticas, Francesca escribió hace algunos años un texto en homenaje a su gran maestro Estanislao Castellón, en el que reflexionaba sobre la enseñanza de la tributación. Allí disertó sobre sus dificultades y tensiones y formuló algunas propuestas pedagógicas para que los estudiantes adquirieran competencias indispensables para su ejercicio profesional. Una de ellas es el desarrollo de simulaciones tributarias en clase (por ejemplo juicios o procesos legislativos simulados), el estudio de la tributación a partir de categorías no tradicionales (por ejemplo desde perspectivas de sociología y género) y el uso de otras técnicas, como el estudio de casos, la elaboración de clínicas jurídicas, el aprendizaje basado en problemas (más conocido como PBL, por su nombre en inglés, *problem-based learning*) y la narrativa en tributación. Algunas de las anteriores propuestas metodológicas las ha puesto en práctica en el pregrado y en la especialización, y otras quedaron en el tintero como buenas aproximaciones pedagógicas, que están pendientes de ser llevadas a la práctica.

Surge ahora un evento aún más retador. Recientemente, junto con su decana Beatriz Estupiñán, ven la necesidad de crear e implementar una maestría en Tributación, que amplíe y fortalezca a la comunidad académica en esta área. El proyecto tiene muy ilusionada, pero también inquieta, a Francesca, pues al crear la maestría bajo la modalidad de profundización, el trabajo de grado de los estudiantes no debe ser la típica monografía de un programa en investigación, sino que además de afianzar los conocimientos y metodologías aprendidos a lo largo de sus estudios, debe servir de material pedagógico para usarlo luego en clases de pregrado y posgrado, y los textos deben ser fuente de futura consulta para interesados

en esta área del conocimiento. La idea, en últimas, es acercar la tributación a *todos*, otro de los grandes desafíos de la profesora.

La asesora pedagógica y su guía optimista

Francesca había trabajado con algunas personas, entre ellas Sebastián Donoso, exalumno del curso de Tributación del pregrado. Entre otras cuestiones, habían conversado acerca de cómo enfrentar los retos que planteaba la educación en esta área. Sin embargo, reconociendo que siempre se puede ser mejor docente, buscó ayuda. Así pues, consultó a Clementina del Valle, joven profesora experta en innovación en tecnología y educación, con quien hubo “química laboral” instantánea.

Hasta ese momento, el área de interés de Clementina había sido la relación de las tecnologías de información y comunicación (TIC) con la educación. Siempre le había gustado el diseño de programas y cursos en modalidad semipresencial (*blended learning*); este justamente había sido su tema de trabajo durante los últimos años y la pasión de su vida. Luego de terminar su pregrado, Clementina se dio cuenta de que su futuro estaba en la educación, por lo que sin pensarlo dos veces hizo una especialización y una maestría en Educación en una de las mejores universidades del país. Estos programas cambiaron todas sus concepciones sobre la enseñanza y el aprendizaje, y fue precisamente en esa universidad donde Clementina inició su trabajo académico como investigadora júnior en temas de educación. Después de ocho años en cargos relacionados, ahora dirige uno de los grupos que innova en educación y tecnología en los programas y cursos de posgrado.

En este último cargo directivo Clementina se encontró con Francesca, quien estaba llena de inquietudes

pedagógicas que podrían resolverse desde la relación entre educación y TIC. Es por esto que tuvo mucho sentido su química laboral. Clementina piensa que una gran problemática en materia educativa se ve dentro del salón de clases, pues, por un lado, es un lugar en el que el profesor tiene un rol fundamental en la enseñanza, pero, por otro, es allí donde las TIC son cada vez más un vehículo que permite repensar esas habituales formas de enseñanza. Dado que las prácticas docentes no han cambiado, en los salones de clase hay un profesor al frente que simplemente transmite conocimiento a unos estudiantes pasivos que lo absorben. Por eso, para ella lo importante en un profesor no es saber transmitir conocimiento, sino mucho más. “Se debe capacitar a los profesores para enseñarles a sus estudiantes a aprender a aprender y a construir el conocimiento y aplicarlo en contextos reales; el profesor debe crear un ambiente que favorezca el desarrollo de competencias sociales, de comunicación y de trabajo colaborativo en sus alumnos”, decía apasionadamente Clementina en las reuniones que sostenía con Francesca y Sebastián.

Asimismo, Clementina afirma que el problema de una educación que no se conecte con la realidad digital es mundial, a pesar de que la tecnología ofrece enormes oportunidades a la sociedad y se ha demostrado de diversas maneras que es posible apoyar el aprendizaje con medios tecnológicos con resultados significativos en todos los niveles educativos. En general, este cambio es una deuda global. En últimas, lo que ella y su dependencia hacen es ayudar a los profesores a innovar en sus concepciones y prácticas educativas con la inclusión de la tecnología.

El exalumno y su experiencia curiosa

Francesca y Clementina concluyeron que para entender mejor la problemática era importante vincular al grupo de

trabajo a Sebastián Donoso, quien con su experiencia como exalumno y como persona interesada en la educación enriquecería las discusiones pedagógicas para mejorar la enseñanza del área tanto en el pregrado como en el posgrado.

Desde pequeño, Sebastián sabía que lo suyo era la educación. En el colegio se imaginaba en el papel del profesor y se abstraía pensando cómo podría mejorar las clases de sus maestros. Cuestionaba los métodos educativos y proponía, incluso, lecturas y actividades. Él era estudioso y a la vez crítico. “Rebelde”, decían algunos profesores; “no deja títere con cabeza”, decían otros. Lo cierto es que en su mente, antes de decidirse por el derecho, él sabía que las aulas eran su pasión. En la universidad, Sebastián aprovechó la oportunidad de ser monitor de dos materias, lo cual le ayudó a seguir explotando su vocación docente a la vez que iba conociendo más y más sobre el derecho. Al igual que Francesca, trabajó de la mano de varios profesores ilustres de la Facultad de Derecho. Se enfrentó a la experiencia de un aula de clase, a las preguntas difíciles, a estudiantes retadores y a la corrección y retroalimentación de trabajos. Todo esto le gustó tanto que, después de su grado, continuó trabajando como profesor asistente.

Transcurría el 2014 cuando Sebastián, en octavo semestre de Derecho, tomó la materia de Tributación con Francesca. Su experiencia en la clase fue agrí dulce, pues sintió que, a pesar de experimentar las valiosas metodologías de aprendizaje propuestas por su profesora, el tema era árido e indescifrable. Era una materia muy compleja, técnica y excesivamente reglamentada. Incluso, él se atrevía a pensar que era una de las áreas más difíciles del derecho. Sin embargo, esto no fue impedimento para que él, una persona enormemente curiosa, estudiara como ratón de biblioteca y sacara adelante la materia con muy buen desempeño, lo que hizo que Francesca lo considerara un estudiante aplicado.

A medida que se acercaba la fecha de su grado, Sebastián tenía clara en su cabeza la voluntad de no desvincularse de la universidad y aceptó la invitación de Francesca para trabajar con ella en la coordinación de los posgrados en Tributación. Fue en la Maestría en Tributación donde pudo explorar las problemáticas de la educación en posgrados, en general, y en derecho y tributación, en particular; toda una experiencia que requirió horas y horas de reflexión, montañas de apuntes y una buena dosis de creatividad.

El problema del trabajo de grado

El equipo integrado por Francesca, Clementina y Sebastián le dio muchas vueltas al asunto. Creían que la normatividad que definía lo que era una maestría en profundización carecía de precisión y establecía una línea divisoria muy poco nítida con las maestrías en investigación. Lo único que podían ver con claridad era que en estas últimas el objetivo fundamental era la creación de nuevo conocimiento, mientras que en las primeras era desarrollar un estudio de caso, resolver un problema concreto o analizar una situación en particular. Pero, ¿cómo es que al resolver un problema concreto o al analizar una situación en particular no se está creando nuevo conocimiento?

A medida que fue pasando el tiempo, las reuniones del equipo se hicieron más constantes. Las mañanas se habían convertido en un espacio de pensamiento y de reflexión, amenizadas con café y palitos de queso de la cafetería Großmutter. En estos encuentros surgieron muchas ideas para hacer del trabajo de grado de la maestría un producto realmente innovador y enriquecedor para estudiantes, tutores y la comunidad académica en general. Sin embargo, la pregunta que se planteaban los protagonistas de esta

historia era ¿puede crearse una metodología del trabajo de grado que responda a *un estudio de caso, la solución de un problema concreto o al análisis de una situación en particular*, metas a las cuales apunta la normativa vigente sobre este tipo de maestrías, y que a la vez acerque la tributación a todos los ciudadanos? Las fechas de admisiones estaban cerca y el equipo aún tenía un largo camino por recorrer...

Lo que sigue cuenta con la estructura que tiene el trabajo de grado que construyeron Francesca, Sebastián y Clementina después de mucha reflexión pedagógica y mucho lápiz y papel.

PROBLEMÁTICA

¿Existe una metodología de trabajo de grado para la Maestría en Tributación que sea pedagógicamente sólida y permita realizar un estudio de caso, resolver un problema concreto y analizar una situación en particular y, a la vez, acercar la tributación a todos?

ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

Francesca, Clementina y Sebastián tenían claro que la normativa colombiana, concretamente el artículo 24 del Decreto 1295 del 2010^[1], permite que el trabajo de grado de una maestría en profundización sea un estudio de un caso, la solución a un problema concreto o el análisis de una situación en particular. Sin embargo, a los tres les parecía

1 Nuevo artículo 2.5.3.2.7.5. del Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, Decreto 1075 del 26 mayo del 2015.

que estas opciones eran un ejercicio habitual de la profesión de los abogados. Igualmente, pensaban que estas alternativas eran solo una primera acción en la alineación curricular con el objetivo de la maestría, que consiste en que el maestrando, al finalizar el programa, sea capaz de: (1) profundizar en temas sobre tributación, desarrollar estudios de caso, identificar, analizar y solucionar un problema concreto y analizar una situación particular en materia tributaria; (2) crear y perfeccionar habilidades y competencias relevantes para el desempeño profesional y académico; y (3) fomentar la publicación de casos especializados en materia tributaria que, indiscutiblemente, nutrirán los materiales de estudio de esta área del conocimiento. De esa manera, el equipo encontró las siguientes estrategias de solución a la problemática.

Primera estrategia: el estudio de caso

Esta metodología de enseñanza se centra en los participantes, y los sumerge en una situación real, de tal manera que deban entenderla, determinar el problema y resolverlo, mediante la guía del profesor y el apoyo de sus compañeros². Se ha utilizado con frecuencia en el proceso de enseñanza y aprendizaje de la administración de empresas en universidades como Harvard.

Sin embargo, luego de un análisis que el equipo realizó, llegaron a la conclusión de que esta estrategia no era

2 Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, *Las técnicas didácticas en el modelo educativo del Tec de Monterrey: el estudio de casos como técnica didáctica* (México: Dirección de Investigación y Desarrollo Educativo, 2000), <http://tecnologiaedu.us.es/cuestionario/bibliovir/309.pdf>, acceso el 7 de julio del 2017.

la más apropiada, dado que no hay referentes de casos en materia tributaria que permitan a la dirección de la maestría usarlos como trabajo de grado, lo cual indiscutiblemente también es problemático para el aprendizaje de la tributación pues se desliga la teoría de la práctica. Francesca, Clementina y Sebastián hicieron una búsqueda exhaustiva e infructuosa de casos en materia tributaria, tanto en la literatura nacional como internacional, y se dieron cuenta de que existe un vacío importante en la casuística de esta disciplina.

Segunda estrategia: la monografía de grado o el artículo académico

La *monografía* es el trabajo de grado por excelencia en la mayoría de facultades de derecho en el país, y se refiere al desarrollo de un tema concreto a partir de la revisión de fuentes bibliográficas relevantes. Para efectos de la Maestría en Tributación, esta podría tratar sobre el análisis de temas avanzados de la tributación nacional, internacional, supranacional o comparada, en el que se expusieran los lineamientos teóricos, las posturas doctrinales, las evidencias empíricas o las recensiones pertinentes para sostener una posición propia.

El *artículo académico*, por su parte, es un producto más breve que la monografía de grado y puede adoptar una de las siguientes tres tipologías, de acuerdo con las categorías del Departamento Administrativo de Ciencia y Tecnología (Colciencias): (1) artículo de investigación científica y tecnológica, (2) artículo de reflexión, y (3) artículo de revisión. La primera tipología se refiere a aquellos escritos que presentan los resultados originales de un proyecto de investigación. La segunda tiene que ver con aquellos resultados de una investigación en los que

se involucra el análisis, la interpretación y la crítica del autor. Finalmente, la tercera tiene que ver con la revisión bibliográfica de al menos cincuenta referencias, con el fin de analizar, sistematizar o integrar el estado del arte sobre alguna materia.

Al analizar las dos anteriores formas de trabajo de grado, Francesca, Clementina y Sebastián concluyeron que estas no podrían ser las metodologías por aplicar en la Maestría en Tributación. Al respecto, coincidieron en tres argumentos para rechazarla. Primero, estas metodologías no tendrían un impacto suficiente en la medida en que generalmente están dirigidas a un público especializado y, por tanto, se estaría dejando por fuera la necesidad de acercar la tributación a todos. Segundo, no se refieren al estudio de caso, a la resolución de un problema concreto o al análisis de una situación en particular, lo que hace que no sean productos ideales para ser exigidos en una maestría en profundización. Tercero, estas metodologías no harían que la Maestría en Tributación de la Universidad de los Andes se diferenciara de otras maestrías existentes en Colombia.

Tercera estrategia: la narrativa o storytelling

En un momento de desespero por no encontrar el rumbo, Francesca dedicó una tarde a la lectura, lo que le sirvió como modo de escapatoria y relajación. En una de sus búsquedas, encontró documentos sobre metodologías pedagógicas, en general, y particularmente sobre el método de casos. También recordó que, años atrás, ella había escrito sobre una metodología innovadora denominada *narrativa*. Según lo que había investigado, esta es casi inexistente en el campo de la tributación y tiene como objetivo despertar en los estudiantes el interés por el estudio de casos de las

altas cortes por medio del análisis histórico. Esto fue lo que escribió Francesca:

Desde hace varios años se viene hablando en la educación legal de la necesidad de estudiar la tributación a través de casos, clínicas jurídicas y *relatos de la vida real*. Es así como E. GONZÁLEZ GARCÍA reconoció que para estudiar los aspectos jurídicos de los impuestos es muy recomendable el sistema de casos. Así las cosas, se ha reconocido la casuística como recurso de aprendizaje jurídico.

También se ha discutido mucho la posibilidad de aplicar la técnica del aprendizaje basado en problemas (*problem-based learning*, más conocido como PBL) a la enseñanza de la tributación, técnica que aunque similar al estudio de casos o clínicas jurídicas posee una metodología propia. Así las cosas, para algunos —grupo en el cual me incluyo— no es posible demostrar la comprensión de las temáticas tributarias y sus principios sin una buena estrategia de resolución de problemas.

Algunas de las más innovadoras aproximaciones a la enseñanza de la tributación, y concretamente del derecho tributario, es la publicación de libros como *Tax Stories*, que buscan enganchar a los estudiantes en esta área del conocimiento y destacar la importancia de los impuestos en la educación legal a través del *relato de historias* (storytelling). *A pesar de que el uso de narrativa en las escuelas de derecho y en la enseñanza no es nuevo, en el ámbito de la tributación era inexistente. El storytelling tiene principalmente dos objetivos no excluyentes. El primero, y más explícito, es usar la vigorosidad de esta técnica para atraer el interés de los estudiantes en los casos de las Altas Cortes como el centro de un curso introductorio de tributación. Para P. L. CARON los estudiantes sienten el derecho tributario como un camino en continua formación, donde la jurisprudencia muestra los más recientes desarrollos en el ámbito tributario. El segundo, es demostrar la importancia*

*del análisis histórico en el estudio del derecho tributario, así como de la doctrina y de las lecciones institucionales del pasado para el presente*³. (Cursivas fuera del original.)

Después de releer estos párrafos, Francesca se preguntó si sería posible que fueran los estudiantes quienes elaboraran los casos, los resolvieran y, a partir de estos, propusieran mejoras al sistema tributario. Fue en ese momento cuando les planteó la siguiente propuesta a Clementina y a Sebastián (véase la figura 1).

Figura 1. Propuesta metodológica inicial para el trabajo de grado de la Maestría en Tributación



Fuente: elaboración propia (junio, 2016).

3 Eleonora Lozano, “Enseñanza de la tributación”, en *Lecciones de derecho tributario inspiradas en un maestro* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad del Rosario, 2010), 1435.

Los compañeros de Francesca se ilusionaron con su propuesta y pensaron que estas narrativas iban a ser muy útiles para enseñar tributación en el pregrado y el posgrado. ¡Moñona! En ese momento de alegría, Clementina recordó que en la Facultad de Administración los docentes elaboraban casos para que la comunidad académica los debatiera: de seguro podrían apoyarlos en esta iniciativa, precisando la metodología por seguir.

El líder del Centro de Casos de esta facultad era Daniel Vidal, ilustre profesor italiano que emigró a Colombia por circunstancias de la vida. Días después de conversar sobre la propuesta, el equipo de trabajo se reunió con Vidal en su despacho. Allí intercambiaron ideas pedagógicas y material de lectura, pero lo que no intuyeron nuestros protagonistas era que Daniel no era tan optimista con su revolucionaria idea. Su hipótesis era contundente y desalentadora: los estudiantes no podrían escribir esos casos, pues se trataba de una labor compleja que solo podían realizar profesores debidamente capacitados en la metodología para tal fin.

Francesca, Clementina y Sebastián, frustrados con los resultados de la reunión, decidieron ir a tomar café con palito de queso –combinación infalible para levantar el ánimo y lograr la inspiración–, que, una vez metabolizados en los organismos de cada uno, dieron un renovado ímpetu a nuestro equipo para decidir continuar con su iniciativa. La “narrativa tributaria” sería el trabajo de grado de los estudiantes de la Maestría en Tributación. Pero, ¿cómo lograrlo? ¿Requerirían apoyo adicional? La idea estaba cruda, los obstáculos eran grandes y cada día que pasaba se acercaba más la fecha de inicio de la maestría... ¿Sería esto una locura?

Una noche de inspiración, Sebastián tomó la propuesta de Francesca y elaboró un esquema en el que detallaba paso a paso el diseño y la planeación de la narrativa. Para

él, esto era apenas un borrador producto de sus divagaciones, pero en cuanto Francesca y Clementina lo vieron, estuvieron de acuerdo en que era una idea interesante y convinieron en que el esquema era el comienzo de un arduo trabajo para poner en marcha la innovadora propuesta. El primer paso era narrar un caso hipotético que planteara una problemática en el campo de la tributación. No obstante, ¿cómo iban a hacer para que los estudiantes comprendieran qué es narrar? Las admisiones a la maestría estaban cerca y los aspirantes presentaban proyectos con cara de una típica monografía de grado.

En esos momentos, Clementina, siempre creativa, buscó a Marcela de la Ossa, literata y experta en apoyar procesos de escritura académica en la Universidad. Indiscutiblemente, si los estudiantes iban a *narrar* historias, deberían hacerlo con un muy buen uso del vocabulario y con una adecuada estructura de las oraciones y los párrafos. Así sería más fácil transmitir a *todos* estas complejas temáticas tributarias. La química del equipo con ella fue inmediata.

Marcela pensó que el proceso pedagógico que estaba pensando el equipo era digno de mostrar: otros programas, facultades y equipos de trabajo deberían proponer más a sus estudiantes este tipo de retos, es decir, una tarea propia de la disciplina y un diseño pedagógico por procesos, en donde se pudiera ayudar a cada estudiante-escritor a lograr cada parte con éxito y con información suficiente sobre cómo seguir adelante.

Así, tras un café, llegaron a acuerdos inmediatos y también a ideas que se podrían seguir trabajando: (1) las instrucciones de escritura y sus criterios de evaluación deberían ser públicos y explicar detenidamente lo que deseaba el equipo en cada entrega; (2) se podría pensar en hacer un taller con los estudiantes para que se acercaran a los elementos básicos de una buena narración (ofrecer toda la información a un lector nuevo, decidir una cronología y seguirla, conectar las partes del

relato y usar un lenguaje grato y sencillo, por ejemplo); (3) lo más importante para un escritor es constatar si todo su trabajo se entiende –que es la única forma en que la escritura tiene sentido, si logra lo que quería lograr– y el mejor escenario para conseguirlo es con un lector atento que le cuente a ese escritor en entrenamiento cómo se va construyendo su texto. Con estos elementos sobre la mesa, el primer compromiso fue: en lo que fuera que resultara este proceso pedagógico, Marcela comentaría al margen las narrativas, de modo que cada estudiante tuviera información suficiente sobre qué estaba bien en sus textos, qué podrían mejorar y cómo podrían hacerlo para que otros lectores los entendieran. También se usaría tiempo de una clase para conversar con los estudiantes sobre cómo percibieron los comentarios y sobre algunas recomendaciones generales para continuar su trabajo.

Entonces, Francesca, Clementina, Sebastián y ahora Marcela creen que la *narrativa tributaria* es el camino pedagógico. ¿Será esta una senda exitosa o será uno más de los caminos explorados por Francesca, pero que le siguen generando dudas para una enseñanza y un aprendizaje óptimos de la tributación? Ese es su gran dilema.

Es entonces cuando el equipo, con diferentes acciones, comienza a plantear la propuesta de narrativa tributaria. Esta consta de una descripción de una situación real, una problematización de esta, unas posibles estrategias de solución, entre las cuales se identifica la más apropiada y se resuelve. Además, la narrativa incorpora una propuesta de impacto o mejora que permitirá que los maestrandos, además de generar un caso tributario para que otros puedan usarlo como material pedagógico, trasciendan a propuestas como política pública, proyecto de ley, un *amicus curiæ* (o intervención amigable) ante una alta Corte, una demanda de inconstitucionalidad, un código de ética, entre otras, que aporten a sus disciplinas profesionales y que permitan acercar la tributación a todos.

La narrativa tributaria deja de ser un tipo de trabajo de grado de una maestría en profundización para vincular las formas expuestas en el decreto e incluso generar casos que les evitarían a otros programas encontrar los vacíos metodológicos que se encontraron en este.

SOLUCIÓN

Sí existe una metodología pedagógicamente sólida que permite realizar un estudio de caso, resolver un problema concreto y analizar una situación en particular, a la vez que acerca la tributación a todos: la narrativa tributaria. *Francesca Lopera y su equipo pueden estar tranquilos y confiados en que ese es el mejor camino.* Los argumentos para tan contundente afirmación son los siguientes:

1. **La narrativa tributaria logra que el estudiante sea capaz de explicar (narrar) una cadena de eventos a sus interlocutores.** Como lo plantea Ph. N. Meyer⁴, el lenguaje se convierte, por lo tanto, en la principal arma del abogado, y creemos que también lo es para otros profesionales afines a las temáticas tributarias, dado que como operadores jurídicos deben aplicar y discutir la compleja normativa tributaria. Para Meyer, “los abogados gastan su tiempo contando historias [...] Son narradores éticos y verídicos [...] Buscan elaborar argumentos vívidos, persuasivos e irresistibles [...] Los argumentos legales son historias disfrazadas”⁵.

Es así como en este proceso explicativo el estudiante adquiere y afianza unas habilidades que resultan

4 Philip N. Meyer, *Storytelling for Lawyers* (Nueva York: Oxford University Press, 2014).

5 *Ibid.*, 1-3.

fundamentales para su ejercicio profesional como tributarista. En consecuencia, antes de narrar, debe *escuchar*. Es común que los tributaristas tengan que prestar cuidadosa atención a sus clientes, a la contraparte, al juez, al administrador tributario, a colegas de la misma u otras disciplinas, entre otros. Como lo afirman J. A. Tyler y F. Mullen⁶, el relato de historias permite que las personas naveguen por la enredada y compleja red de la experiencia humana, lo cual lo vuelve un proceso netamente “instintivo”. De esa manera, y siguiendo a Meyer, en la transversalidad de la narrativa existen fuertes componentes emocionales que se deben tener en cuenta. No olvidemos que, en últimas, el tributarista es una especie de terapeuta que debe calmar a sus intranquilos interlocutores, para lo cual *escuchar* resulta fundamental.

Luego de *escuchar*, el tributarista debe *reconocer* y *organizar* los hechos relevantes, así como las preconcepciones de los actores respecto de la realidad.

2. **La narrativa tributaria logra que el estudiante sea capaz de plantear una problemática o tensión, así como resolverla.** Una vez que el estudiante *escucha*, *reconoce* y *organiza* la información, *plantea la problemática* e inicia su *análisis*. En este proceso resulta esencial *identificar* las instituciones tributarias aplicables, *comprenderlas* y *aplicarlas* a las tensiones que surgen al “aterrizar” los conceptos generales al caso en particular.
3. **La narrativa tributaria puede lograr la generación de nuevo conocimiento.** Un proceso narrativo bien llevado

6 Jo A. Tyler y Faith Mullen, “Telling Tales in School: Storytelling for Self-Reflection and Pedagogical Improvement in Clinical Legal Education”, *Clinical Law Review* 18, n.º 1 (2011): 283.

puede, incluso, conducir a la creación de significado⁷ y a la formulación de recomendaciones, propuestas de impacto o sugerencias de mejora respecto de la situación analizada.

En últimas, el proceso narrativo permite alcanzar los siguientes objetivos pedagógicos: conocimiento, comprensión, aplicación, análisis, síntesis y evaluación⁸ (B. S. Bloom, 1956). Así, el estudiante logra *conocer, comprender y aplicar* los conceptos necesarios para resolver los problemas en torno a los hechos narrados, así como *analizarlos y sintetizarlos*, es decir, resumir los hechos relevantes. Si el proceso es exitoso, puede *evaluar*, etapa última que resulta fundamental para integrar el aprendizaje con la posterior práctica, así como para crear nuevo conocimiento y retornar a la base de la taxonomía⁹.

- 4. La narrativa tributaria permite la interacción entre la teoría y la práctica.** Una de las principales dificultades en el aprendizaje de la tributación es la aparente desconexión entre los conocimientos teóricos y su aplicación. La narrativa tributaria subsana esa problemática al permitir que el estudiante reconozca los hechos y preconcepciones, identifique la problemática, plantee las estrategias de solución y, luego de una ponderación entre pros y contras, elija la mejor. Igualmente, como ya lo mencionamos, si el proceso narrativo es exitoso, los estudiantes pueden formular propuestas de perfeccionamiento e impacto. ¿Qué mejor aplicación práctica de lo aprendido que desarrollar todo este proceso?

7 Tyler y Mullen, *Telling Tales*, 291.

8 Benjamin S. Bloom, *Taxonomy of Educational Objectives; the Classification of Educational Goals* (Nueva York: Longmans, Green, 1956).

9 Tyler y Mullen, *Telling Tales*, 290.

Meyer y Tyler y Mullen reconocen esta cualidad. Por ejemplo, Tyler y Mullen plantean tres ideas contundentes por las cuales la conexión entre teoría y práctica mejora la educación: (1) la narrativa permite a las facultades capacitar a sus estudiantes para estar listos para la práctica (*practice-ready*); (2) esa conexión coadyuva a que las facultades entiendan mejor a sus estudiantes y los casos que en la práctica enfrentan, lo cual crea un puente entre la experiencia clínica en la educación superior y la posterior práctica; por último, (3) permite a los miembros de la facultad comprender e informar su enfoque pedagógico: el rol del profesor como quien imparte el conocimiento se redefine y se pone especial énfasis en la experiencia y en la inmediatez de la aplicación del contenido aprendido.

En el capítulo “Bridges to practice, from ‘Thinking like a lawyer’ to ‘Lawyering’”, W. Sullivan, Colby, Welch Wegner, Bond y Shulman consideran que la mejor forma de crear puentes entre la teoría y la práctica es introducir a los estudiantes a la *teoría de caso*¹⁰. Para estos autores, esta pedagogía consta de tres etapas analíticas: (1) el abogado (en nuestro caso, el tributarista) debe determinar cuál es el problema del cliente (retomando a Amsterdam y Bruner¹¹, es la etapa de la categorización legal); (2) el estudiante debe analizar los principios legales (o de otras disciplinas afines a la tributación) aplicables; y, finalmente, (3) el estudiante debe construir una narrativa mediante la cual se solucione la problemática del cliente.

10 William M. Sullivan, *Educating Lawyers. Preparation for the Profession of Law* (San Francisco: Jossey-Bass, 2007), 87-125.

11 Anthony G. Amsterdam y Jerome S. Bruner, *Minding the Law* (Cambridge: Harvard University Press, 2000).

5. **La narrativa tributaria sirve de material pedagógico para luego enseñar la tributación.** Por todo lo anterior, no solo los maestrandos se enriquecen elaborando sus narrativas. Futuros estudiantes también aprenderán a través del estudio de estas en clases de pregrado y posgrado, pues además de tener un documento que registre el proceso de discernimiento y de solución de un caso, estarán cerca de un modelo de escritura retador y divulgativo. Así, los lectores estarán en capacidad de conectar también la teoría y la práctica en un solo lugar, un texto.

6. **La narrativa tributaria contribuye al aprendizaje y la enseñanza interdisciplinar de la tributación.** En su elaboración es muy posible que los estudiantes deban comprender los diálogos entre actores pluridisciplinarios (abogados, financieros, contadores, economistas, entre otros) así como ahondar en el análisis de conceptos de diferentes áreas del conocimiento. La metodología que se aplica en la elaboración de la *narrativa* debe, por lo tanto, ser flexible en cuanto al posible uso de métodos cuantitativos y cualitativos, propios de distintas disciplinas.

PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

Nuestra propuesta de impacto o mejora consta de dos documentos: (1) una guía para la elaboración de la narrativa tributaria (véase el anexo 1 en la página 41) y (2) una guía de citación de fuentes (véase el anexo 2 en la página 65). El primer documento contiene los pasos metodológicos para que los maestrandos diseñen una historia creíble, atractiva y coherente, de la cual extraigan una problemática, las estrategias de solución y su solución. El segundo es la guía de citación que los estudiantes emplearán para elaborar su narrativa tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV. *Manual para el aprendizaje basado en problemas*, PBL. Bogotá: Facultad de Derecho, Universidad de los Andes, 1998.
- AA. VV. *Pautas para la elaboración de estudios de caso*. BID: Departamento de Conocimiento y Aprendizaje, Estudios de caso, marzo del 2011.
- Álvarez-Correa D., Eduardo. *Cursos de Metodología Jurídica I y II*. Bogotá: Facultad de Derecho, Universidad de los Andes, 1988.
- Amsterdam, Anthony G. y Jerome Bruner. *Minding the Law*. Cambridge: Harvard University Press, 2000.
- Blaxter, Loraine, Christina Hughes y Malcolm Tight. *Cómo se hace investigación*. Barcelona: Editorial Gedisa, 1996.
- Bloom, Benjamin S. *Taxonomy of Educational Objectives; the Classification of Educational Goals*. Nueva York: Longmans, Green, 1970.
- Caron, P. E. *Tax Stories: An In-Depth Look at Ten Leading Federal Income Tax Cases*. Nueva York: Foundation Press, 2003.
- Christensen, Roland C., David A. Garvin y Ann Sweet. *Education for Judgment*. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1991.
- Cifuentes Muñoz, Eduardo (director del proyecto). *Manual de hipertextos jurídicos*. Bogotá: Facultad de Derecho, Universidad de los Andes, 2009.
- Escallón Largacha, Eduardo y Andrés Forero Gómez. *Aprender a escribir en la Universidad*. Bogotá: Universidad de los Andes, Centro de Investigación y Formación en Educación CIFE, 2015.
- Giraldo Ángel, Jaime. *Metodología y técnica de la investigación jurídica*. Bogotá: Ediciones Librería del Profesional, 2002.
- Grossman, John. *The Chicago Manual of Style*. Chicago, IL: University of Chicago Press, 1993.
- Guerrero, Víctor Manuel. *Estadística básica para estudiantes de economía y otras ciencias sociales*. México: Fondo de Cultura Económica, 2002.
- Hernández Sampieri, Roberto, Carlos Fernández Collado y Pilar Baptista Lucio. *Metodología de la investigación. Enfoques cuantitativo, cualitativo y mixto*. México, D. F.: McGraw-Hill/Interamericana, 2006.

- Hess, Gerald y Steven Friedland. *Techniques for Teaching Law*. Durham, NC: Carolina Academic Press, 1999.
- Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey. *Las técnicas didácticas en el modelo educativo del Tec de Monterrey: el estudio de casos como técnica didáctica*. México: Dirección de Investigación y Desarrollo Educativo, 2000, <http://tecnologiaedu.us.es/cuestionario/bibliovir/309.pdf>.
- Jones, Carolyn C. "Mapping Tax Narratives". *Tulane Law Review*, n.º 73 (1998-1999).
- Kornblit, Ana Lía. *Metodologías cualitativas en ciencias sociales. Modelos y procedimientos de análisis*. Buenos Aires: Editorial Biblos, 2004.
- López Medina, Diego Eduardo. *El derecho de los jueces*. Bogotá: Legis, 2009.
- López Medina, Diego Eduardo. *Las fuentes del argumento*. Bogotá: Legis, 2010.
- Lozano, Eleonora. "Enseñanza de la tributación", en *Lecciones de derecho tributario inspiradas en un maestro*, 1410-1443. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad del Rosario, 2010.
- Lozano, Eleonora. *Justicia tributaria. Jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016*. Bogotá: Ediciones Uniandes, 2017.
- Meyer, Philip N. *Storytelling for Lawyers*. Nueva York: Oxford University Press, 2014.
- Neale, Palena. *Preparing a Case Study: A Guide for Designing and Conducting a Case Study for Evaluation Input*. Massachusetts: Pathfinder International, 2006.
- Sautu, Ruth. *Todo es teoría. Objetivos y métodos de investigación*. Buenos Aires: Ediciones Lumiere, 2003.
- Sullivan, William M., Anne Colby, Judith Welch Wegner, Lloyd Bond y Lee S. Shulman. *Educating Lawyers. Preparation for the Profession of Law*. San Francisco: Jossey-Bass, 2007.
- Tyler, Jo A. y Faith Mullen. "Telling Tales in School: Storytelling for Self-Reflection and Pedagogical Improvement in Clinical Legal Education". *Clinical Law Review* 18, n.º 1 (2011).
- Zweigert, Konrad y Hein Kötz. *Introducción al derecho comparado*. México, D. F.: Oxford University Press, 2002.

ANEXO 1
GUÍA PARA LA ELABORACIÓN
DE LA NARRATIVA TRIBUTARIA*

* © Maestría en Tributación, Facultad de Derecho,
Universidad de los Andes.

JUSTIFICACIÓN

La elaboración de una narrativa tributaria es la modalidad de trabajo de grado en la Maestría en Tributación. Este tipo de trabajo responde a las necesidades de: (1) suplir un vacío existente en la literatura jurídica en relación con la casuística tributaria, y (2) tratar de acercar a la ciudadanía a la tributación, con el fin de que esta deje de ser percibida como un área compleja y excesivamente técnica, para reconocerse como una disciplina presente en el día a día de las personas.

Para comprender lo que se entiende por *narrativa tributaria*, esta guía definirá qué es, qué la compone y qué se espera que los estudiantes sean capaces de hacer para llegar al producto final.

OBJETIVOS

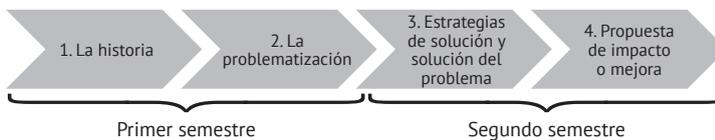
Se espera que el estudiante, durante la elaboración y al finalizar su trabajo de grado, esté en la capacidad de:

1. *Solucionar* situaciones problemáticas que requieren de una propuesta de impacto, solución o mejora en temas tributarios a través de la comprensión de los conceptos y metodologías adquiridos a lo largo de la maestría y de la carrera profesional.
2. *Desarrollar y consolidar* habilidades de escritura narrativa y casuística, con el fin de estructurar un caso comprensible y susceptible de ser empleado como material pedagógico y de consulta.
3. *Desarrollar y consolidar* habilidades orales, con el fin de comunicar de manera adecuada la *narrativa tributaria*.

ETAPAS DE LA NARRATIVA TRIBUTARIA

La elaboración de una narrativa tributaria es una metodología de enseñanza centrada en los estudiantes, que busca que estos alcancen objetivos de aprendizaje mediante la inmersión en una situación problemática aplicable, ya sea real o ficticia. Para alcanzar dichos objetivos, el estudiante deberá: (1) describir a fondo una situación y sustentarla con evidencias; (2) identificar el problema presente en la situación; (3) plantear estrategias de solución y resolver el problema; y (4) formular una propuesta de impacto o mejora que trascienda el ordenamiento jurídico tributario o las realidades económicas y financieras (por ejemplo, una propuesta de política pública, una demanda de inconstitucionalidad, una propuesta de ajuste contable o financiero, una recomendación de postura jurisprudencial, entre otros). En la figura A1 se muestran estas etapas.

Figura A1. Etapas de la narrativa tributaria



Fuente: elaboración propia.

La historia: descripción de la situación problemática

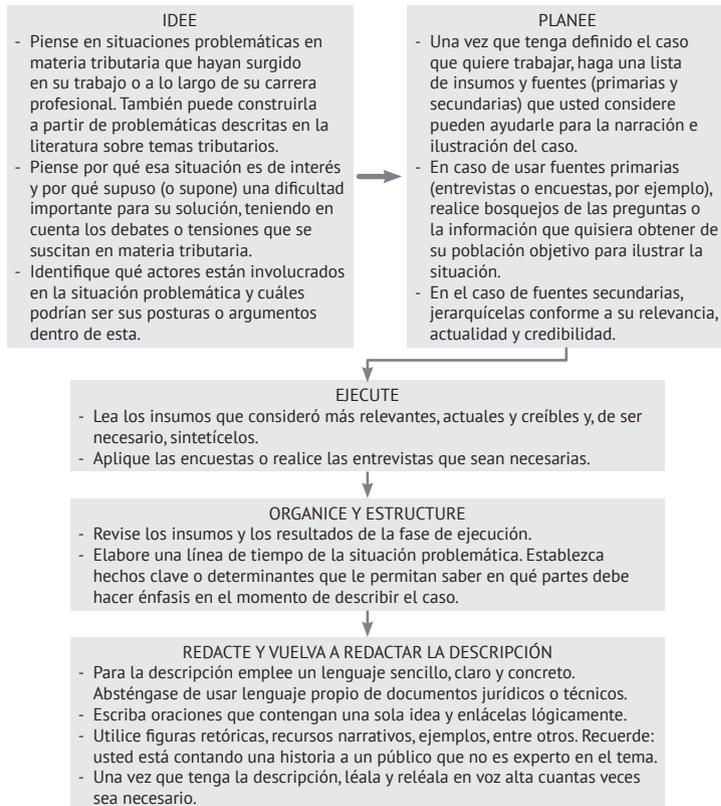
Esta primera etapa contiene la historia o descripción de la situación problemática, el título, el *hook* (gancho), las palabras clave y el glosario.

La historia o descripción de la situación problemática es una *narración* detallada de unos hechos. Para lograrla, el estudiante debe emplear una redacción sencilla, un hilo conductor definido y un lenguaje claro, concreto y sin

tecnicismos, soportado en evidencias que ofrecen relevancia (¿por qué la situación es un problema?), ilustración o ayudan a narrar la historia. Mediante esta descripción se busca que el estudiante narre historias únicas, especiales y relevantes en materia tributaria. Esta debe captar la atención de cualquier lector inquieto por temas tributarios.

En la figura A2 se presenta un flujograma de subetapas que permiten idear una situación problemática y describirla.

Figura A2. Subetapas para idear y describir una situación problemática



Fuente: elaboración propia.

Del mismo modo, la historia debe incluir toda la información relevante que permita enriquecerla y entenderla (datos, evidencias, experiencias, perspectivas, valores, entre otros). Para obtener esta información, se hará uso de las *metodologías propias de investigación en las ciencias sociales*, es decir, de los métodos *cualitativos* y *cuantitativos* (véase la figura A3).

Métodos cualitativos

Son aquellos que no requieren de medición numérica o análisis estadístico para la recolección de datos o información de interés. En la etapa de la historia, estos métodos se pueden emplear para obtener testimonios, observaciones, documentos, opiniones, percepciones o archivos de prensa. La elección de este método depende, en gran medida, del hecho particular o conjunto de hechos que se quieran ilustrar. Por ejemplo, si se quiere obtener un testimonio de un contribuyente acerca de la propuesta de incrementar la tarifa del impuesto del IVA al 19 %, lo más adecuado será el empleo de un método cualitativo para lograrlo¹.

Algunos ejemplos de métodos cualitativos son: entrevistas, análisis de documentos y archivos, observaciones y trabajos de campo, entre otros.

Métodos cuantitativos

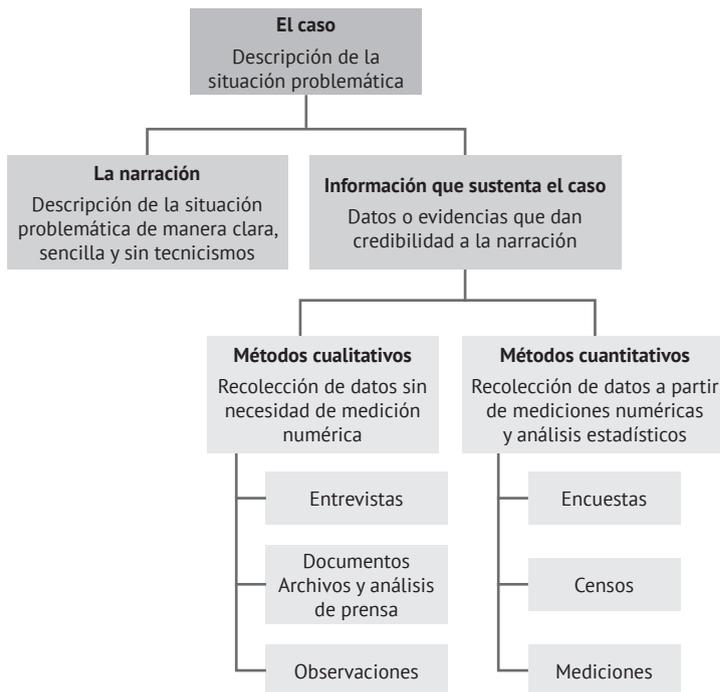
Son aquellos que requieren de medición numérica o análisis estadístico para recolectar datos o información de interés. En la narrativa, los métodos cuantitativos pueden emplearse para obtener cifras, porcentajes, variables, índices

1 Roberto Hernández Sampieri, Carlos Fernández Collado y Pilar Baptista Lucio, *Metodología de la investigación: enfoques cuantitativo, cualitativo y mixto* (México D. F.: McGraw-Hill/ Interamericana, 2006), 7 y ss.

o indicadores. La elección de este método depende, en gran medida, del hecho particular o conjunto de hechos que se quieran ilustrar. Por ejemplo, si se quiere ilustrar el hecho de que en el 2014 la empresa A tuvo un descenso dramático en el precio de sus acciones en el mercado de valores, lo más adecuado sería emplear un método cuantitativo para dar respaldo a tal afirmación².

Algunos ejemplos de métodos cuantitativos son: encuestas, censos, mediciones, tabulaciones, regresiones, entre otros.

Figura A3. Metodologías en la narrativa tributaria



Fuente: elaboración propia.

2 Hernández Sampieri, *Metodología*, 4.

El título

A partir de la construcción de la historia, se identifica un título llamativo para esta. Los títulos deben tener un componente concreto y otro creativo. A continuación, se expone la definición de cada uno de los elementos que deben constituir el título ideal de la narrativa tributaria.

Título creativo

Se vale de juegos de palabras, preguntas, oximorones, metáforas u otros recursos literarios para hacer referencia a la temática de la historia o a los sujetos involucrados en esta y generar interés en el lector. Se caracteriza por impactar al lector y se puede catalogar como ingenioso.

Ejemplos

- ▶ “La última tarjeta roja de Zidane”³ [*Zidane’s Last Red Card*]. Este caso trata sobre la gerencia de la ética y los controles disciplinarios en el fútbol internacional.
- ▶ “¿Quién es este tipo?” [*Who Is This Guy?*]. Este caso trata de las complejidades de la gestión humana cuando no se tienen las calidades académicas que se esperan de un nuevo empleado.
- ▶ “Motores de búsqueda en búsqueda de juego limpio” [*Search Engines in Search of Fair Play*]. Este caso analiza las repercusiones en materia de competencia de los servicios de búsqueda que ofrece Google en India.
- ▶ “Una carta desde la prisión” [*A Letter from Prison*]. Este caso trata de la responsabilidad en la gerencia financiera.

3 *Nota de los autores.* Las traducciones de los títulos son propias.

Título concreto

Es una referencia explicativa o enunciativa de los hechos reales o ficticios del caso y su temática. Se utiliza por lo general en los estudios de caso de situaciones reales ocurridas en el pasado. Además, facilita la búsqueda del caso en bases de datos y dejan muy claro para el lector su alcance.

Ejemplos

- ▶ “Oferta de Dow Chemical para la privatización de PBB en Argentina” [*Dow Chemical’s Bid for the Privatization of PBB in Argentina*]. Este caso trata de la oferta de Dow Chemical para comprar la empresa PBB de Argentina después de su privatización.
- ▶ “¿Contrato de licencia o de riesgo compartido? (4). Un caso *ex post* sobre Disneyland Tokio” [*Licensing Arrangement or Joint Venture (4). An Ex Post Case Study of Tokyo Disneyland*]. Este es un caso sobre la decisión de adquirir una licencia de uso o iniciar un proyecto colaborativo entre Disney y una compañía japonesa.
- ▶ “Precios de transferencia en Cameco Corp.” [*Transfer Pricing at Cameco Corporation*]. Este caso analiza los precios de transferencia en una empresa llamada Cameco.

Títulos para la narrativa tributaria

Se espera que estos tengan un componente creativo y uno concreto.

Ejemplos

- ▶ “Divididos venceremos: sentencias sobre matrimonio gay y desobediencia oficial” [*Divided we Stand: Gay Marriage Rulings and Official Disobedience*]. Este caso trata sobre las diferencias culturales y las implicaciones

legales del matrimonio gay en Estados Unidos. “Divididos venceremos” (creativo); “sentencias sobre matrimonio gay y desobediencia oficial” (concreto).

- ▶ “*Willkommen* a Europa: la economía política de la política migratoria alemana” [*Willkommen to Europe: The Political Economy of Migration Policy in Germany*]. Este es un caso sobre la política migratoria contemporánea en Alemania. “*Willkommen* a Europa” (creativo); “la economía política de la política migratoria alemana” (concreto).
- ▶ “¡Pero usted lo prometió! Gestionar la psicología del consumidor” [*But you Promised! Managing Consumers’ Psychological Contracts*]. Este caso analiza la gerencia de las expectativas de los consumidores en las empresas. “¡Pero usted lo prometió!” (creativo); “Gestionar la psicología del consumidor” (concreto).

Tenga en cuenta que en español, a diferencia del inglés, solo debe escribirse con mayúscula inicial la primera palabra de un título (y los nombres propios que contenga). Además, recuerde que los títulos y los subtítulos no llevan punto al final.

Hook

El *hook* de la narrativa tributaria es un párrafo de introducción que despierta el interés del lector y le sugiere, a grandes rasgos, las tensiones que se van a plantear en el caso.

El *hook* incluye al menos dos elementos: por un lado, los sujetos de la narrativa y, por otro, la tensión que se plantea. La inclusión de los sujetos implica involucrar a los protagonistas de la narrativa tributaria y la tensión indica las dificultades o la situación problema a la que se

enfrentan los sujetos del caso. Es importante plantear la tensión desde la perspectiva del sujeto.

Ejemplo 1

Harriet Cornwall, socia de la firma Kensington Palmer LLP, es elegida líder de un equipo de abogados. Mientras los lidera para alcanzar las metas anuales, identifica cuatro miembros del equipo que necesitan especial atención. Cornwall debe enfocarse en mejorar el bajo rendimiento de sus compañeros como colega en vez de asumir la posición de jefe.

El *hook* incluye al sujeto (en el caso anterior, Harriet Cornwall) y plantea la tensión, pues sin necesidad de formular una pregunta explícita, es fácil intuir que lo que le interesa a Harriet es encontrar una manera de liderar a sus antiguos compañeros de trabajo, quienes ahora son sus subordinados y, por lo tanto, no es sencillo interactuar con ellos como lo haría habitualmente un superior.

Ejemplo 2

Los precios de transferencia usados por compañías multinacionales para aliviar su carga tributaria, además de aumentar sus ingresos netos, pueden tener implicaciones serias para los accionistas, tal y como lo constató el administrador del fondo Saskhedge por experiencia propia. Una inversión suya en acciones de Cameco Corp. ha arrojado pérdidas del 20 %. Además, la Agencia de Impuestos de Canadá ha interpuesto una demanda contra la firma por evasión fiscal mediante el uso de precios de transferencia a través de su subsidiaria en Suiza. El administrador debe explicarle a la junta directiva las implicaciones de la demanda en el precio de la acción y conceptuar sobre si el precio estimado de 800-850 millones de dólares es razonable.

El *hook* incluye al sujeto, en este caso el gerente de un fondo llamado Saskhedge. Además, se presenta la tensión del caso desde la perspectiva del gerente; se introduce la tensión al decir que él aprendió, de la manera más difícil, las implicaciones de los precios de transferencia en el ingreso de las empresas. También se plantea la tensión desde la perspectiva del gerente porque del *hook* se desprende la problemática a la que se debe enfrentar el sujeto, en este caso, explicarle a la junta de inversión las implicaciones de la demanda.

Las palabras clave

Las palabras clave son los conceptos que permiten relacionar la narrativa tributaria al hacer una búsqueda en una base de datos o un sistema informático. Es el conjunto de términos que tienen relación directa con el caso de la narrativa tributaria y que deben señalarse para que se destaquen en una búsqueda relativa a la temática abordada. Tenga en cuenta el uso de las mayúsculas en las palabras clave: no todas las requieren, solo aquellos nombres de instituciones o personas, por ejemplo⁴.

Ejemplo

En un caso de tributación internacional algunas palabras clave podrían ser:

Convenios de doble imposición, Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, conflictos de calificación, procedimiento amistoso, Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España y la República de Colombia, servicios de consultoría, tributación de las regalías, interpretación de tratados tributarios internacionales.

4 Para mayor información, revise este enlace: <http://lema.rae.es/dpd/srv/search?id=BapzSnotjD6n0vZiTp>.

El glosario

El glosario incluye el conjunto de acrónimos y palabras que son especialmente relevantes para el caso, o conceptos que es necesario definir para que la temática resulte fácilmente comprensible para cualquier público lector. Para el glosario tenga en cuenta también que la mayúscula después de dos puntos es necesaria.

Ejemplo de un glosario de un caso de tributación internacional:

BEPS: Siglas en inglés para *Base Erosion and Profit Shifting* o erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Iniciativa global liderada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), con la cual se pretende reformular los principios reinantes en la tributación internacional actual.

Conflicto de calificación negativo: Se presenta cuando, por motivos de diferenciación entre las legislaciones impositivas internas de los Estados contratantes de un tratado tributario, un ingreso es calificado de manera distinta por cada autoridad tributaria, lo cual genera un no gravamen fiscal.

Conflicto de calificación positivo: Se presenta cuando, por motivos de diferenciación entre las legislaciones impositivas internas de los Estados contratantes de un tratado tributario, un ingreso es calificado de manera distinta por cada autoridad tributaria, lo que genera un doble gravamen fiscal.

Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados: Tratado internacional de índole multilateral mediante el cual se codificó la costumbre internacional en lo referente a la aplicación, la regulación, los efectos y la interpretación de los tratados internacionales.

Convenio de doble imposición: Instrumento internacional principalmente de naturaleza bilateral por el cual se establece un conjunto de normas tributarias con las que se pretende eliminar o atenuar la doble imposición internacional, tanto jurídica como económica, frente a las transacciones transfronterizas que tienen lugar entre residentes de las partes contratantes.

Establecimiento permanente: Elemento de la tributación internacional dirigido a regular la tributación de las rentas activas de los no residentes fiscales que desarrollan su actividad de manera sustanciosa, con presencia física y con grado de permanencia.

Procedimiento amistoso: Trámite previsto en los tratados tributarios que pretende un acercamiento entre las autoridades fiscales de los países signatarios para solucionar controversias referidas a la aplicación del tratado.

Regalía: Contraprestación económica derivada del licenciamiento o derecho de uso de derechos intangibles o conocimiento adquirido dentro de los cuales se encuentran el *know-how*, las patentes, marcas, entre otros.

LA PROBLEMATIZACIÓN: IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA EN MATERIA TRIBUTARIA A PARTIR DE LA NARRATIVA

La identificación del problema en materia tributaria es el segundo gran paso dentro de la elaboración y resolución de la narrativa tributaria, que puede ser concomitante desde el inicio de la redacción de esta. Este paso es fundamental para determinar la relevancia del trabajo de grado en la literatura tributaria. En otras palabras, una narrativa que no contenga un problema en materia tributaria no

será un trabajo que alcance los objetivos que persigue la Maestría en Tributación.

Durante la construcción de la narrativa, y luego de ella, el estudiante debe identificar, a partir de los hechos clave o determinantes, cuál es el problema central que plantea la narrativa tributaria. En el evento en que la narrativa plantee dos o más problemas complejos, se sugiere revisarla para simplificarla y omitir los detalles correspondientes. Un estudio de caso con varias problemáticas puede resultar inviable en términos de tiempo, recursos y espacio, por ello es aconsejable que la narrativa contemple una sola.

Cómo identificar y formular el problema

Lo primero que se debe tener en cuenta para identificar el problema es que este implica una tensión evidente entre dos o más posturas frente a una situación en particular, un vacío normativo o técnico, una contradicción normativa o técnica o una innovación en materia tributaria (la narrativa). Este problema debe ser *fácticamente posible*, es decir, debe ser susceptible de presentarse en la realidad. En segundo lugar, el problema que se identifique debe guardar relación con los objetivos de la maestría (figura A4).

Para identificar y formular el problema a partir de la narrativa, se sugiere seguir estas indicaciones⁵:

- ▶ *Identifique el problema.* Para identificar el problema, se sugiere que el estudiante relea el caso construido, realice una línea de tiempo de los hechos problemáticos y establezca relaciones de causalidad que

5 Palena Neale, *Preparing a Case Study: A Guide for Designing and Conducting a Case Study for Evaluation Input* (Massachusetts: Pathfinder International, 2006).

permitan definir cuál de todos esos hechos fue el desencadenante de los demás. Puede haber varios hechos desencadenantes.

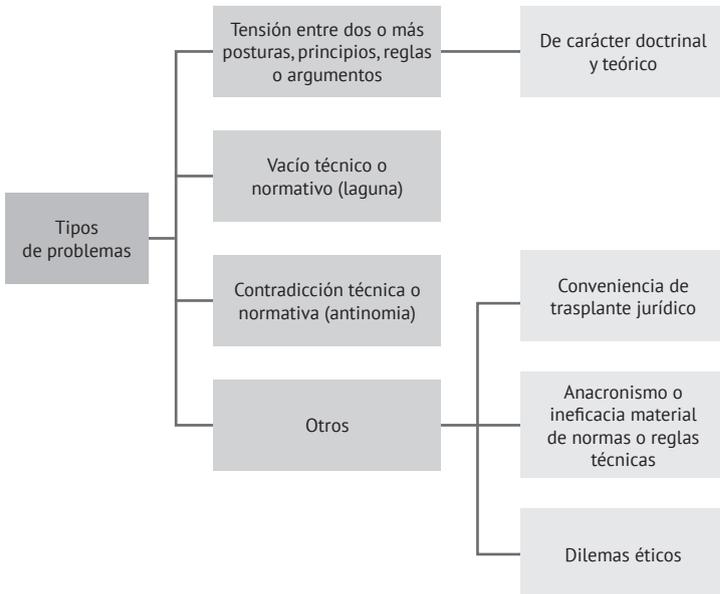
- ▶ *Formule el problema en forma de pregunta.* Esta labor implica un trabajo de abstracción por parte del estudiante, quien debe contemplar en dicha pregunta todos los elementos clave de la situación problemática descrita en el (los) hecho(s) desencadenante(s), de una manera clara y coherente. Ejemplos: ¿Son las transacciones electrónicas efectuadas mediante criptomonedas situaciones que configuran el hecho generador del impuesto sobre las ventas? ¿Se ajusta a la Constitución Política, y particularmente a los principios de progresividad y equidad horizontal, el hecho de que a contribuyentes morosos se les imponga un impuesto complementario de normalización tributaria?
- ▶ *Identifique si su problema representa una tensión entre dos o más posturas, principios, reglas, argumentos, etc.* Si el problema se ajusta a lo anterior, debe identificar claramente los extremos de dicha tensión. Ejemplo: ¿Debe adoptarse en Colombia un modelo de federalismo fiscal, en el que los entes subnacionales determinen los elementos de la obligación tributaria ante el silencio de la ley, en contraposición a un modelo de centralismo tributario, basado en la premisa de *no taxation without representation*?
- ▶ *Identifique si su problema representa un vacío técnico o normativo.* Si su problema representa un vacío normativo o técnico, debe describir de la manera más clara y sintética la situación que se está dejando de regular o contemplar.
- ▶ *Identifique si su problema representa una contradicción técnica o normativa.* Al igual que en el caso anterior, el

problema debe contemplar claramente en qué consiste la contradicción.

- ▶ Si su problema es de otro tipo, fórmúelo de modo que quede claro en qué consiste.

Se sugiere que el problema quede definido de manera tal que sea posible para el estudiante formular respuestas tentativas claras, cortas y contundentes. Asimismo, se recomienda que al finalizar esta etapa plantee al menos dos respuestas tentativas.

Figura A4. Tipos de problemas derivados del caso



Fuente: elaboración propia.

Otros elementos para tener en cuenta en esta etapa

Se espera que en esta etapa el estudiante tenga en cuenta las siguientes preguntas: (1) ¿Por qué el problema es importante? (2) ¿Cómo se identificó el problema? y (3) ¿El proceso para identificar el problema fue efectivo?

ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN Y SOLUCIÓN DEL PROBLEMA

La tercera etapa consiste en definir cómo se va a solucionar el problema y solucionarlo. En esta, se espera que el estudiante aplique todos los conocimientos adquiridos en la maestría, incluyendo los conocimientos interdisciplinares de sus materias electivas, para la resolución del caso y la confirmación de la respuesta tentativa (hipótesis) que debió prever en la problematización.

Durante esta etapa, los estudiantes tendrán que acercarse a las *metodologías propias de la investigación jurídica, de la contabilidad o de las finanzas*, con el fin de resolver el problema de la manera más rigurosa y completa.

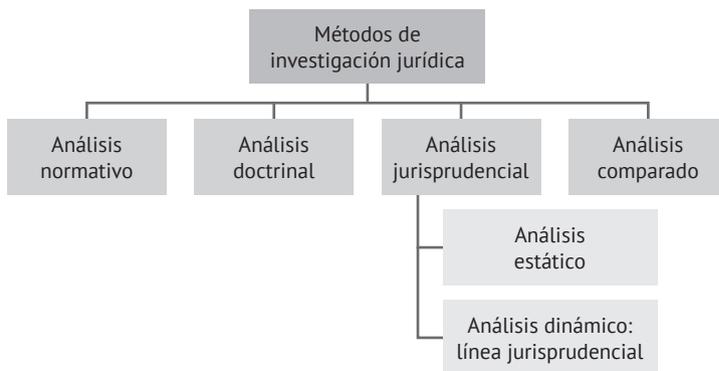
Metodologías propias de la investigación jurídica

En esta categoría se encuadran, entre otras, las siguientes metodologías (véase la figura A5):

- ▶ *Análisis normativo.* Interpretación de normas jurídicas con el fin de establecer su significado, sus efectos o sus virtudes o defectos.
- ▶ *Análisis doctrinal.* Selección y revisión de textos especializados sobre la materia, en los planos nacional e internacional.

- ▶ *Análisis de jurisprudencia.* Selección, lectura e interpretación de sentencias de altos tribunales nacionales o comparados, así como de tribunales de arbitramento. Dentro de esta categoría, se han planteado dos tipos de análisis⁶:
 - Estático: aquel que se centra en una sentencia en particular.
 - Dinámico (línea jurisprudencial): aquel que se centra en dos o más sentencias, con lo cual se establece la línea jurisprudencial de un alto tribunal sobre una materia específica.
- ▶ *Análisis comparado.* Selección, análisis, crítica y posibilidad de trasplante de una institución jurídica extranjera dentro del ordenamiento jurídico colombiano⁷.

Figura A5. Los métodos de investigación jurídica



Fuente: elaboración propia.

6 Diego López, *El derecho de los jueces* (Bogotá: Legis, 2009).

7 Para conocer más aspectos del método del análisis comparado en derecho, véase Konrad Zweigert y Hein Kötz, *Introducción al derecho comparado* (México D. F.: Oxford University Press, 2002).

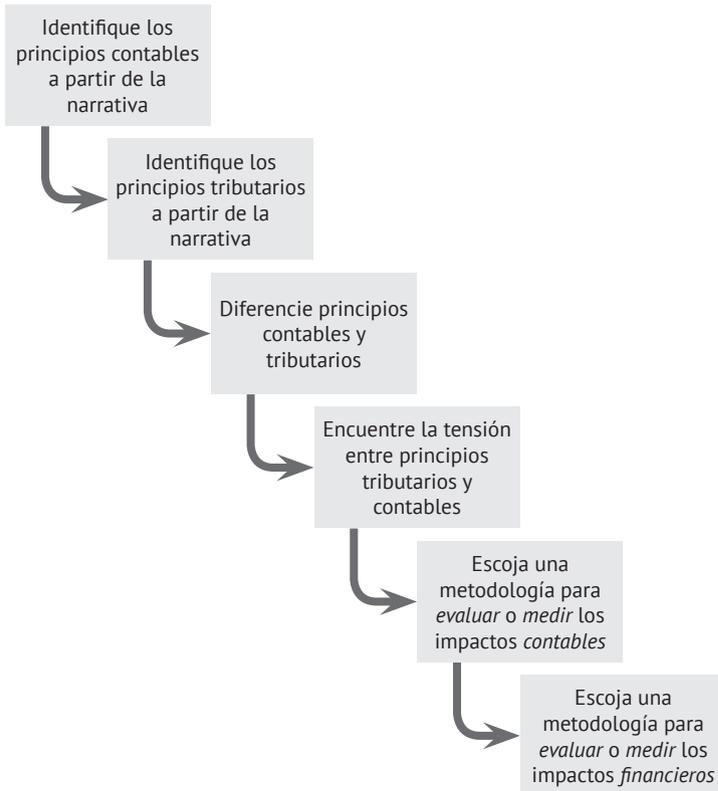
Metodologías propias de la contabilidad y de las finanzas

Estas metodologías guardan relación con las empleadas en las ciencias sociales (cualitativa y cuantitativa). La escogencia de uno u otro enfoque dependerá de los efectos o impactos que se puedan producir por decisiones contables o financieras: si estos son susceptibles de medirse numéricamente, se empleará un enfoque cuantitativo; si no lo son, se empleará uno cualitativo.

En el campo de la tributación, el análisis contable y financiero consta de tres momentos o etapas: (1) la identificación de una tensión entre principios contables, financieros y tributarios; (2) la medición de los efectos o impactos contables (por ejemplo, representación de la tensión en la información financiera, balances e impacto en activos y pasivos); (3) la medición de los efectos o impactos financieros que dicha tensión provoca (por ejemplo: liquidez, rentabilidad, capacidad de endeudamiento). Dentro de la evaluación de las tensiones, el impacto de la decisión empresarial se puede medir en diferentes escenarios por medio de la metodología de flujos de caja descontados a valor presente. Del mismo modo, es usual que los cambios en la medición contable influyan en la estructura de capital de la empresa, por lo que es imprescindible dentro de este análisis considerar los efectos en el escudo fiscal y en el riesgo de apalancamiento.

En la figura A6 se encuentra un flujograma de pasos del método contable y financiero que se sugiere con miras a abarcar las tres etapas anteriores.

Figura A6. Pasos del método contable y financiero



Fuente: elaboración propia.

¿Cómo se lleva a cabo esta etapa?

Metodológicamente, esta etapa –al igual que la primera: el caso– se divide en dos subetapas, de acuerdo con las actividades que deben llevar a cabo los estudiantes:

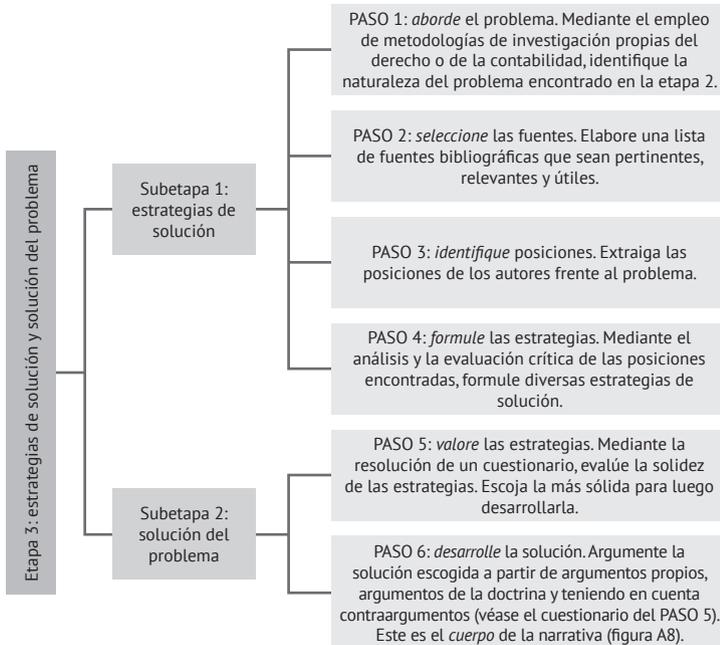
- ▶ ***Estrategias de solución del problema.*** En esta subetapa, los estudiantes deberán abordar el problema

formulado en la etapa 2 (Problematización), seleccionar fuentes que servirán de insumo, identificar posiciones encontradas en las fuentes y, finalmente, formular estrategias de solución sólidas y viables.

- ▶ *Solución del problema.* En esta subetapa, los estudiantes deberán elegir una de las estrategias formuladas. Además, deben argumentarla de forma tal que sea sólida, convincente y viable para luego plantear una propuesta de impacto o mejora (etapa 4) con base en ella.

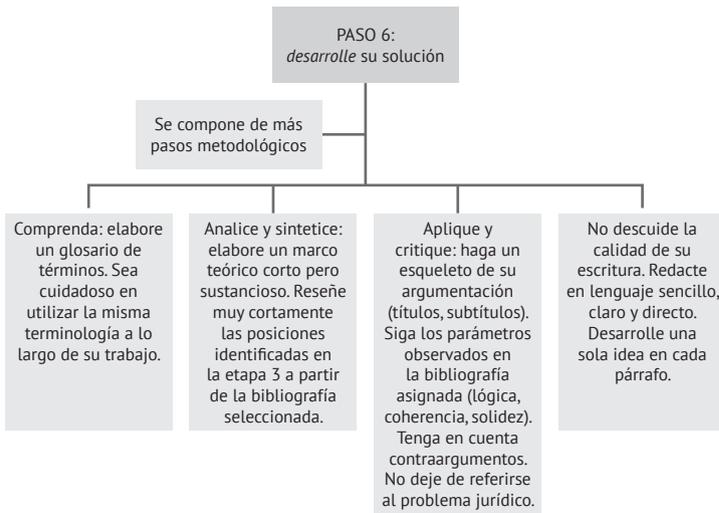
Las subetapas con sus respectivos pasos metodológicos se ilustran en la figura A7.

Figura A7. Subetapas y pasos de la etapa 3: estrategias de solución y solución al problema



Fuente: elaboración propia.

Figura A8. Pasos metodológicos para desarrollar la solución al problema



Fuente: elaboración propia.

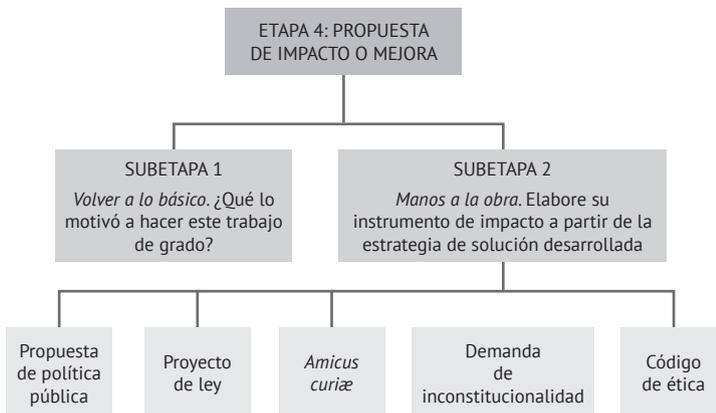
PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

Una de las metas de la narrativa tributaria es que tenga un impacto efectivo en el sistema tributario colombiano y que sea un semillero de propuestas y soluciones a las problemáticas que se encuentran en la cotidianidad. Por esa razón, la propuesta de impacto o mejora es, tal vez, la etapa más importante para que la narrativa tributaria adquiera una utilidad práctica.

Para realizarla, es preciso que el estudiante haga un ejercicio de retrospectiva en el que se pregunta por sus motivos o finalidades para ser tributarista, para cursar la Especialización y la Maestría en Tributación de la Universidad y para elaborar la narrativa que está escribiendo. Igualmente, se debe preguntar qué busca cambiar y qué

instrumento es el más idóneo para alcanzar ese cambio. Entre los instrumentos que pueden ser más apropiados están: (1) una propuesta de política pública; (2) un proyecto de ley; (3) un *amicus curiæ*, o intervención amigable, ante una alta Corte; (4) una demanda de inconstitucionalidad; y (5) un código de ética, entre otros (véase la figura A9).

Figura A9. Propuesta de impacto o mejora



Fuente: elaboración propia.

PUBLICACIÓN DEL TRABAJO DE GRADO

Aquellos trabajos de grado sobresalientes podrán formar parte de una publicación dirigida a suplir el vacío existente en la literatura tributaria en materia de casos. Con la publicación se busca, además, que los trabajos de grado sirvan como material pedagógico y como modo de difusión de la tributación como una disciplina transversal a la vida cotidiana de las personas.

ANEXO 2

GUÍA DE CITACIÓN DE FUENTES*

* © Maestría en Tributación, Facultad de Derecho,
Universidad de los Andes.

INTRODUCCIÓN

A través de la citación se reconoce la autoría de las ideas y argumentos que se plasman en un documento. Esto quiere decir que los lectores y pares identifican las ideas que se desarrollan en los textos, sus fuentes y la investigación que ha llevado a los autores a sus conclusiones. Así, la citación es un mecanismo útil para promover la transparencia académica.

Los estudiantes de la Maestría en Tributación deben realizar un trabajo denominado *narrativa tributaria*, el cual pretende, por un lado, llenar un vacío existente en la literatura en materia de casos tributarios y, por otro, llevar los temas tributarios al público general, mediante el empleo de casos de estudio que contengan tensiones que se puedan analizar, discutir y resolver.

A partir de estos objetivos, se pretende que la narrativa tributaria tenga un alcance tanto nacional como internacional; está dirigida a un público amplio, no solo a los expertos en tributación. Es por esto que la citación de las fuentes en este documento debe tener un enfoque transnacional que permita su fácil comprensión y tratamiento por lectores colombianos y extranjeros.

Esta guía está elaborada con el fin de implementar el anterior enfoque a partir del formato de citación del manual de estilo Chicago desarrollado por la imprenta de la Universidad de Chicago¹. Además, se construye con base en la propuesta de citación de fuentes jurídicas colombianas del profesor Diego Eduardo López Medina en el

1 John Grossman, ed., *The Chicago Manual of Style* (Chicago: University of Chicago Press, 1993).

libro *Las fuentes del argumento*². Para todo lo que no esté comprendido en esta guía es posible remitirse a las obras mencionadas.

LAS DIEZ REGLAS GENERALES DE CITACIÓN CHICAGO

Citas directas

Es posible hacer citas directas de las ideas de los autores, caso en el cual estas deberán estar encerradas entre comillas “”. Al cerrar las comillas, se realiza la anotación a pie de página, la cual debe ir antes de cualquier signo de puntuación.

Ejemplo: Al hablar de la citación jurídica, Diego López considera que es “conveniente adoptar como Formato Estándar de Citación Doctrinal, FED, para el caso colombiano, las reglas generales postuladas en *The Chicago Manual of Style*”¹.

En el pie de página:¹ Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71.

Cuando se hace una cita directa de más de cinco líneas, esta debe ir con sangría y sin comillas, además se debe dejar un espacio entre el comienzo de la cita y el texto principal. De igual forma, se debe dejar un espacio entre el

2 Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71.

final de la cita y el texto que continúa. Si se pretende continuar una idea, el comienzo de la cita debe ir precedido de dos puntos, excepto si la idea anterior termina en las conjunciones *que* o *como*, o en las preposiciones *por*, *para*, *con* y *de*. Si se pretende introducir una nueva idea, se debe usar un punto final antes de iniciar la cita.

Ejemplo: Al hablar de la citación jurídica, Diego López considera que

[E]l estilo de Chicago está presente en la mayor parte de *software* de referencia actualmente existentes en el mercado y que son ampliamente utilizados por los profesionales del derecho, incluyendo las así llamadas *reference tools* (herramientas de referencia) de las varias versiones comerciales de Office© 2007 de Microsoft o los *software* de “administración de citas” (*citation management software*) que se ofrecen, por ejemplo, bajo los nombres comerciales de *Endnote*© o *Reference Manager*©¹.

Precisamente por esta versatilidad tecnológica, consideramos útil usar el formato de citación Chicago.

En el pie de página: ¹ Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71.

En caso de que se haga una paráfrasis de lo expuesto por un autor, no se necesitan comillas. Basta con incluir el pie de página al terminar de exponer la idea.

Ejemplo: Para Diego López, el uso del formato Chicago de citación es particularmente útil por su compatibilidad con diferentes *softwares*¹.

En el pie de página: ¹ Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71.

La primera vez que se cita una obra se utiliza en el pie de página una citación extensa.

Ejemplo: Para Diego López, el uso del formato Chicago de citación es particularmente útil por su compatibilidad con diferentes *softwares*¹.

En el pie de página: ¹ Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71.

Por el contrario, si se trata de una citación *consecutiva* de la misma obra y la misma página se utiliza *ibid.* en el pie de página. Si se cita la misma obra, pero otra página, se añade una coma y el número de página o rango así: *ibid.*, 72 o bien *ibid.*, 72-73.

Ejemplo: Para Diego López, el uso del formato Chicago de citación es particularmente útil por su compatibilidad con diferentes *softwares*².

En el pie de página: ¹ Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González-Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010).

² *Ibid.*

Siempre que ya se haya citado una obra y el pie de página no sea consecutivo se utiliza una citación abreviada, que incluye el apellido del autor, una abreviación del título en cursiva o entre comillas, según se verá, y el número de la página que se cita.

Si son dos autores, se incluyen los dos apellidos separados por una y; si son tres, los primeros dos apellidos se separan por una coma y el último por una y así: Lozano y Durán o bien Lozano, Durán y Gómez. Si son cuatro o más autores, se utiliza *et al.* después del apellido del primero.

También se puede referenciar una nota al pie anterior con *véase la nota* y el número del pie de página que se quiere referenciar.

Ejemplo: Para Diego López, el uso del formato Chicago de citación es particularmente útil por su compatibilidad con diferentes *softwares*³.

En el pie de página: ¹ Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010).

² Kate L. Turabian, *A Manual for Writers of Research Papers, Theses, and Dissertations: Chicago Style for Students and Researchers* (Chicago: University of Chicago Press, 2013).

³ López *et al.*, *Las fuentes*, 71.

o también

³ Véase la nota 1.

Cuando en una cita textual se modifique una letra, palabra o frase; cuando se añada algún comentario y cuando se añadan cursivas se deben usar corchetes para aclarar.

Según sea el caso, puede escribirse [*énfasis añadido*], [*cursivas añadidas*], [*traducción propia*], etc. Si está al final de una frase o párrafo, el [*énfasis añadido*] va por fuera de las comillas, de lo contrario va por dentro.

Siempre es posible añadir información en un pie de página. Si este también lleva una referencia, primero se incluye esta y después del punto final se escribe la información adicional.

Texto sin modificaciones: Al hablar de la citación jurídica Diego López considera que es “conveniente adoptar como Formato Estándar de Citación Doctrinal, FED, para el caso colombiano, las reglas generales postuladas en *The Chicago Manual of Style*”¹.

Ejemplo 1: Al hablar de la citación jurídica Diego López considera que es “[apropiado] adoptar como [f]ormato [e]stándar de [c]itación [d]octrinal, FED [abreviación propuesta por Diego], *para el caso colombiano*, las reglas generales postuladas en [el manual de estilo Chicago]”¹. [Énfasis añadido]

Ejemplo 2: Al hablar de la citación jurídica, Diego López considera que es “[apropiado] adoptar como [f]ormato [e]stándar de [c]itación [d]octrinal, FED [abreviación propuesta por Diego], *para el caso colombiano*, las reglas generales postuladas en [el manual de citación Chicago] [*énfasis añadido*]”¹, pues puede decirse que los hábitos de citación en Colombia tienen su propia idiosincrasia.

En el pie de página: ¹ Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María

Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71. Diego López realizó en este texto un análisis de múltiples métodos de citación para estudiar cuál se ajusta mejor a la cultura jurídica colombiana.

Cuando en una cita textual se quiera omitir una parte del texto se deben usar puntos suspensivos entre corchetes [...]. Recuerde que solo son tres.

Ejemplo: Al hablar de la citación jurídica Diego López considera que es “conveniente adoptar como Formato Estándar de Citación Doctrinal [...] las reglas generales postuladas en *The Chicago Manual of Style*”¹.

En el pie de página: ¹ Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71.

Las tablas y gráficas deben estar precedidas por un título con un corto texto alusivo a su contenido, además de estar numeradas secuencialmente. El título debe ir alineado a la izquierda y conservando la fuente que se esté usando; después de la numeración se escribe punto seguido.

Ambas deben ir posicionadas lo más cerca posible del párrafo donde se mencionan, siempre refiriéndose a la tabla o gráfica por su número, no por su ubicación. Por ejemplo, no es correcto decir: “en la siguiente gráfica...”

Cuando la autoría de la gráfica o tabla no sea propia, debajo de esta se debe añadir la *Fuente:* o *Fuentes:* y la referencia en formato *extenso*. Si es necesario incluir información general adicional, se puede añadir una *Nota:*

debajo de la fuente. Estos textos siempre deben ir alineados a la derecha.

Si es necesario añadir información específica adicional, se utiliza uno o más asteriscos (*).

Ejemplo

Tabla 1. Diferentes estilos de citación y sus disciplinas

| ESTILO DE CITACIÓN | DISCIPLINA |
|--------------------|-------------------|
| APA* | Ciencias Sociales |
| Chicago** | Historia |

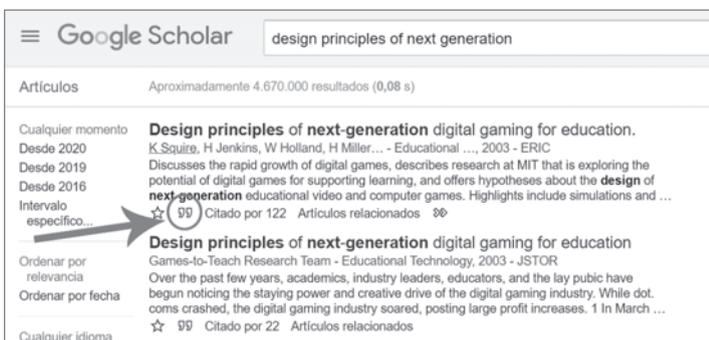
Fuente: Laurie Borchard, “Research Therapy: Citing Your Sources” *CSUN California State University Northridge*, acceso el 15 de diciembre del 2016, <http://library.csun.edu/blogs/cited/2012/11/15/research-therapy-citing-your-sources/>.

Nota: se adaptó la información para que fuera más útil para los fines de esta guía.

* APA es el acrónimo de la American Psychological Association.

** Para referirse al *Chicago Manual of Style*.

Figura 1. Citación automática en Google Scholar



Fuente: Med Kharbach, “An Indispensable Google Scholar Tip for Teachers and Academics”, *Educational Technology and Mobile Learning*, acceso el 15 de diciembre del 2016, <http://www.educatorstechnology.com/2015/03/an-indispensable-google-scholar-tip-for-teachers.html>.

Al final, se recopilan en orden alfabético todas las citaciones extensas realizadas a lo largo del texto bajo un subtítulo alineado a la izquierda denominado *Bibliografía*. En ella, solo se cita una vez la misma obra y *no* se hace referencia a las páginas citadas. En otra sección también se tienen organizadas alfabéticamente las *Normas* y *Leyes* y en otra la *Jurisprudencia*.

Las referencias finales tienen tres diferencias, en comparación con las referencias extensas realizadas en notas a pie de página. La primera es que los elementos principales de la citación (autor, título, etc.) se separan por puntos y no por comas. La segunda es que se invierte el nombre y el apellido para que la referencia bibliográfica comience con el apellido. Y la tercera es que en la bibliografía la información correspondiente a ciudad, editorial y año de la publicación no se escribe entre paréntesis y debe separarse mediante punto. La primera línea de cada referencia va alineada a la izquierda, de la segunda línea en adelante se utiliza sangría francesa. Para ello se puede usar la herramienta Regla de Word.

También es posible añadir obras que no se citaron pero que contribuyeron a la construcción del documento y que pueden ser útiles para el lector. Luego de la sección de la bibliografía se encuentra la sección Normas y, posteriormente, la sección Jurisprudencia.

Ejemplo

BIBLIOGRAFÍA

López Medina, Diego Eduardo, Renata Amaya González, Ana María Beltrán Torres, María Lorena Slebi Asela y Jorge González Jácome. *Las fuentes del argumento*. Bogotá: Legis, 2010.

Turabian, Kate L. *A Manual for Writers of Research Papers, Theses, and Dissertations: Chicago Style for Students and Researchers*. Chicago: University of Chicago Press, 2013.

Normas y leyes

CN art. 189-10

2020/2006, art. 4-4.4

D. 2080/2000, art. 1-a

Jurisprudencia

CConst, T-522/1992, A. Martínez.

CSJ Civil, abril 4/2008. e0800131030061998-00171-01. R. Díaz.

Acceso 30 de diciembre del 2015, http://www.ramajudicial.gov.co/csj_portaljjspjframes/index.jsp?idsitio=

1. Formatos de referencias generales

A continuación, se exponen los formatos de los tipos de referencias más usados que se encuentran en la página oficial del *Chicago Manual of Style*, en la sección de *Chicago-Style Citation Quick Guide*³, también se construyen con base en el documento *Cómo citar en estilo Chicago* de autoría de Emma Norman⁴. En caso de no encontrar en esta guía el formato de la fuente que desea citar, lo invitamos a que consulte las obras mencionadas.

- 3 “The Chicago Manual of Style Online: Chicago-Style Citation Quick Guide”, *University of Chicago*, acceso el 28 de febrero del 2016, http://www.chicagomanualofstyle.org/tools_citationguide.html.
- 4 Emma R. Norman, “Cómo citar en estilo Chicago, técnica de referencia para la elaboración correcta de notas a pie de página y bibliografías”, acceso el 8 de febrero del 2016, <http://www.iberori.org>, http://www.iberori.org/doctos/manual_chicago.pdf.

| Libros con un autor | |
|----------------------|--|
| General | Nombre del autor/apellido(s), <i>Título del libro</i> (lugar de la publicación: Nombre de la editorial, año de publicación), números de página si se está citando textualmente o se refiere a una frase o idea específica. |
| Extenso | Michael Pollan, <i>The Omnivore's Dilemma: A Natural History of Four Meals</i> (Nueva York: Penguin, 2006), 99-100. |
| Abreviado | Pollan, <i>Omnivore's Dilemma</i> , 3. |
| Bibliográfico | Pollan, Michael. <i>The Omnivore's Dilemma: A Natural History of Four Meals</i> . Nueva York: Penguin, 2006. |

| Libros con dos o tres autores | |
|-------------------------------|--|
| General | Nombre(s) Apellido(s) y Nombre(s) y Apellido(s) [para dos autores]; o Nombre(s) y Apellido(s), Nombre(s) y apellido(s) y Nombre(s) y apellido(s) [para tres autores], <i>Título del libro</i> (lugar de la publicación: Nombre de la editorial, año de publicación), números de página si se está citando textualmente o se refiere a una frase o idea específica. |
| Extenso | Geoffrey C. Ward y Ken Burns, <i>The War: An Intimate History, 1941-1945</i> (Nueva York: Knopf, 2007), 52. |
| Abreviado | Ward y Burns, <i>War</i> , 59-61. |
| Bibliográfico | Ward, Geoffrey C. y Ken Burns. <i>The War: An Intimate History, 1941-1945</i> . Nueva York: Knopf, 2007. |

| Libros con cuatro o más autores | |
|---------------------------------|--|
| General | Nombre(s) y apellido(s), <i>et al.</i> [para cuatro autores], <i>Título del libro</i> (lugar de la publicación: nombre de la editorial, año de publicación), números de página si se está citando textualmente o se refiere a una frase o idea específica. |
| Extenso | Diego Eduardo López Medina <i>et al.</i> , <i>Las fuentes del argumento</i> (Bogotá: Legis, 2010). |
| Abreviado | López Medina <i>et al.</i> , <i>Las fuentes</i> , 59-61. |
| Bibliográfico | López Medina, Diego Eduardo, Renata Amaya González, Ana María Beltrán Torres, María Lorena Slebi Asela y Jorge González Jácome. <i>Las fuentes del argumento</i> . Bogotá: Legis, 2010. |

| Capítulos de un libro | |
|------------------------------|--|
| General | Nombre(s) del autor/ apellido(s), "Título del capítulo", en <i>Título del libro</i> , [si tiene coordinador se añade: coordinado por Nombre y Apellido del (los) coordinador(es)] (lugar de publicación: editorial, año), número de página(s). |
| Extenso | Janet E. Smith, "Moral Character and Abortion", en <i>Doing and Being: Readings in Moral Philosophy</i> , coordinado por Joran Haber, Ken Follet e I. A. Newland (Nueva York: Macmillan, 1993), 247. |
| Abreviado | Smith, "Moral Character and Abortion", 247. |
| Bibliográfico | Smith, Janet E. "Moral Character and Abortion", en <i>Doing and Being: Readings in Moral Philosophy</i> , coordinado por Joran Haber, Ken Follet e I. A. Newland, 235-270. Nueva York: Macmillan, 1993. |

| Artículos en revistas académicas | |
|---|--|
| General | Nombre(s) del autor/apellido(s), "Título del artículo". <i>Título de la revista</i> volumen de la revista, abreviatura de número, número de la revista (estación del año o mes de publicación [estas dos son opcionales], año de la publicación): número de página(s). |
| Extenso | Joshua I. Weinstein, "The Market in Plato's <i>Republic</i> ", <i>Classical Philology</i> , n.º 104 (2009): 440. |
| Abreviado | Weinstein, "The Market", 452-453. |
| Bibliográfico | Weinstein, Joshua I. "The Market in Plato's <i>Republic</i> ". <i>Classical Philology</i> , n.º 104 (2009): 439-458. |

| Artículos en revistas electrónicas | |
|---|---|
| General | Nombre(s) del autor/apellido(s), "Título del artículo", <i>Título de la revista</i> volumen de la revista, abreviatura de número, número de la revista [si es el caso] (estación del año o mes [si es el caso] año de la publicación): número de página(s), DOI: numeración DOI [la fecha de acceso es <i>opcional</i> , si no hay DOI puede reemplazarse con una URL]. |

| | |
|----------------------|---|
| Extenso | Gueorgi Kossinets y Duncan J. Watts, "Origins of Homophily in an Evolving Social Network", <i>American Journal of Sociology</i> , n.º 115 (2009): 411, doi:10.1086/599247. |
| Abreviado | Kossinets y Watts, "Origins of Homophily", 439. |
| Bibliográfico | Kossinets, Gueorgi y Duncan J. Watts. "Origins of Homophily in an Evolving Social Network". <i>American Journal of Sociology</i> , n.º 115 (2009): 405-450, doi:10.1086/599247. |

| Página web o artículo web | |
|----------------------------------|--|
| General | Nombre(s) del autor/apellido(s) [si lo hay] "título del artículo o comentario", en <i>organización que respalda el sitio</i> , fecha de publicación, fecha de consulta y vínculo. |
| Extenso | Sheryl Gay Stolberg y Robert Pear, "Wary Centrists Posing Challenge in Health Care Vote", <i>New York Times</i> , 27 de febrero del 2010, acceso el 28 de febrero del 2010, http://www.nytimes.com/2010/02/28/us/politics/28health.html . |
| Abreviado | Stolberg and Pear, "Wary Centrists". |
| Bibliográfico | Stolberg, Sheryl Gay y Robert Pear. "Wary Centrists Posing Challenge in Health Care Vote". <i>New York Times</i> , 27 de febrero del 2010. Acceso el 28 de febrero del 2010, http://www.nytimes.com/2010/02/28/us/politics/28health.html . |

2. Formatos de referencias jurídicas

A continuación, se expone un resumen los formatos de los tipos de referencias jurídicas colombianas que se proponen en el texto *Las fuentes del argumento* para la citación de fuentes jurídicas colombianas. Además, se enlistan las abreviaturas estándar que se pueden usar a lo largo del texto, así como en las notas a pie de página.

| Abreviaturas estándar | |
|---|---------|
| Constitución Política de Colombia | CN |
| Código Civil | CC |
| Código General del Proceso | CGP |
| Código de Procedimiento Civil | CPC |
| Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo | CPACA |
| Código de Comercio | CCO |
| Código Penal | CP |
| Código de Procedimiento Penal | CPP |
| Código Sustantivo del Trabajo | CST |
| Código Procesal del Trabajo | CPT |
| Código del Menor | CM |
| Código de la Infancia y la Adolescencia | CIA |
| Código Nacional de Policía | CNP |
| Código de Régimen Municipal | CRM |
| Código de Régimen Político y Municipal | CRMP |
| Código de Régimen Departamental | CRD |
| Estatuto Aduanero | EA |
| Estatuto Tributario | ET |
| Ley | L. |
| Artículo(s) | art.(s) |
| Decreto | D. |
| Decreto Legislativo | DL. |
| Acuerdo | A. |

Para los artículos se tienen subdivisiones marcadas por un guion (-), ello según cada codificación, se asume que comienza por numerales o literales, luego por párrafos y por último incisos, de ser necesaria su referencia. Además, para las leyes, decretos leyes, decretos y acuerdos están seguidos de un punto e inmediatamente después la numeración respectiva.

Ejemplo

CN art. 189-10

Este formato indica que estamos frente al artículo 189, numeral 10 de la Constitución Nacional.

CST art. 161-b1

Este formato indica que se trata del artículo 161, literal b), numeral 1 del Código del Trabajo.

CN art. 29-2

Este formato indica que estamos frente al artículo 92, inciso 2 de la Constitución Nacional.

D. 2020/2006, art. 4-4.4

En esta cita se referencia el numeral 4.4. del artículo 4 del Decreto 2020 del 2006.

D. 2080/2000, art. 1-a

En este caso se hace referencia al literal a) del artículo 1 del Decreto 2080 del 2000.

La mención de la jurisprudencia de las altas cortes en el texto es libre de cada autor, pero al hacer una cita textual o una paráfrasis de la jurisprudencia es necesario utilizar a pie de página el formato estándar. No hay que olvidar que cuando la cita se haga a pie de página y se cite una jurisprudencia por primera vez se usa el formato “extenso” y cuando se cite la misma jurisprudencia de nuevo

en el texto se debe hacer uso del formato abreviado. Al final del texto la jurisprudencia se cita con el formato bibliográfico.

En general, cuando sea posible agregar la URL para las sentencias debe incluirse seguida de la fecha de acceso. En los cuadros siguientes se resumen las reglas del formato estándar:

| Consejo de Estado | |
|--------------------------|---|
| General | CE, número de la sección y letra de ser el caso [Plena o Consulta], fecha de la sentencia (mes día año), número de expediente. Inicial del nombre del magistrado ponente. Apellido del magistrado ponente, acceso y fecha de acceso, URL de la sentencia |
| Extenso | CE 3, julio 6/2006, e25000232700020050172501, R. Saavedra, acceso 30 de diciembre del 2015, http://www.ramajudicial.gov.co/csj_porta1/jsp/frames/index.jsp?idsitio=3 |
| Abreviado | CE 3, julio 6/2006, R. Saavedra. |
| Bibliográfico | CE 3. Julio 6/2006. e25000232700020050172501. R. Saavedra. Acceso 30 de diciembre del 2015, http://www.ramajudicial.gov.co/csj_porta1/jsp/frames/index.jsp?idsitio=3 |

| Corte Suprema de Justicia | |
|----------------------------------|--|
| General | Sigla institucional [CSJ], sala [Civil, Laboral, Penal, Plena], fecha de la sentencia [mes día año], número de expediente. Inicial del nombre del magistrado ponente. Apellido del magistrado ponente, acceso y fecha, URL de la sentencia. |
| Extenso | CSJ Civil, abril 4/2008, e0800131030061998-00171-01, R. Díaz, acceso 30 de diciembre del 2015, http://www.ramajudicial.gov.co/csj_portaljpspjframes/index.jsp?idsitio=3 |
| Abreviado | CSJ Civil, abril 4/2008, R. Díaz. |

| | |
|----------------------|--|
| Bibliográfico | CSJ Civil. Abril 4/2008. e0800131030061998-00171-01. R. Díaz. Acceso 30 de diciembre del 2015, http://www.ramajudicial.gov.co/csj_portaljjspjframes/index.jsp?idsitio=3 |
|----------------------|--|

| Corte Constitucional | |
|-----------------------------|---|
| General | Sigla institucional, Identificación de la sentencia: [C, SU, T]-número de la sentencia/año. Inicial del nombre del magistrado ponente. Apellido del magistrado ponente, acceso y fecha, URL de la sentencia |
| Extenso | CConst, C-449/1992, A. Martínez, acceso 14 de febrero del 2015, http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/c-379-16.htm |
| Abreviado | CConst, C-449/1992, A. Martínez. |
| Bibliográfico | CConst. C-449/1992. A. Martínez. Acceso 14 de febrero del 2015, http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/c-379-16.htm |

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. *Manual para el aprendizaje basado en problemas*, PBL. Bogotá: Facultad de Derecho Universidad de los Andes, 1998.
- AA. VV. *Pautas para la elaboración de estudios de caso*. BID: Departamento de Conocimiento y Aprendizaje, Estudios de Caso, marzo del 2011.
- Álvarez-Correa D., Eduardo. *Cursos de Metodología Jurídica I y II*. Bogotá: Facultad de Derecho, Universidad de los Andes, 1988.
- Amsterdam, Anthony G. y Jerome Bruner. *Minding the Law*. Cambridge: Harvard University Press, 2000.
- Blaxter, Loraine, Christina Hughes y Malcolm Tight. *Cómo se hace investigación*. Barcelona: Editorial Gedisa, 1996.
- Bloom, Benjamin S. *Taxonomy of Educational Objectives: The Classification of Educational Goals*. Nueva York: Longmans, Green, 1956.
- Caron, P. E. *Tax Stories: An In-Depth Look at Ten Leading Federal Income Tax Cases*. Nueva York: Foundation Press, 2003.

- Christensen, Roland C., David A. Garvin y Ann Sweet. *Education for Judgment*. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1991.
- Cifuentes Muñoz, Eduardo (director del proyecto). *Manual de hipertextos jurídicos*, 7-12 y 30. Bogotá: Facultad de Derecho, Universidad de los Andes, 2009.
- Escallón Largacha, Eduardo y Andrés Forero Gómez. *Aprender a escribir en la universidad*, 85-108. Bogotá: Universidad de los Andes, Centro de Investigación y Formación en Educación-CIFE, 2015.
- Giraldo Ángel, Jaime. *Metodología y técnica de la investigación jurídica*. Bogotá: Ediciones Librería del Profesional, 2002.
- Grossman, John. *The Chicago Manual of Style*. Chicago, IL: University of Chicago Press, 1993.
- Guerrero, Víctor Manuel. *Estadística básica para estudiantes de economía y otras ciencias sociales*. México: Fondo de Cultura Económica, 2002.
- Hernández Sampieri, Roberto, Carlos Fernández Collado y Pilar Baptista Lucio. *Metodología de la investigación. Enfoques cuantitativo, cualitativo y mixto*, 7 y ss. México, D. F.: McGraw-Hill/Interamericana, 2006.
- Hess, Gerald y Steven Friedland. *Techniques for Teaching Law*. Durham, NC: Carolina Academic Press, 1999.
- Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey. *Las técnicas didácticas en el Modelo Educativo del Tec de Monterrey: El estudio de casos como técnica didáctica*. México: Dirección de Investigación y Desarrollo Educativo, <http://tecnologiaedu.us.es/cuestionario/bibliovir/309.pdf>.
- Jones, Carolyn C. "Mapping Tax Narratives". *Tulane Law Review*, n.º 73 (1998-1999).
- Kornblit, Ana Lía. *Metodologías cualitativas en ciencias sociales. Modelos y procedimientos de análisis*. Buenos Aires: Editorial Biblos, 2004.
- López Medina, Diego. *El derecho de los jueces*. Bogotá: Legis, 2009.
- López Medina, Diego E. *Las fuentes del argumento*. Bogotá: Legis, 2010.

- Lozano Rodríguez, Eleonora. "Enseñanza de la tributación", en *Lecciones de derecho tributario inspiradas en un maestro*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad del Rosario, 2010.
- Lozano Rodríguez, Eleonora. *Justicia tributaria (jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016)*. Bogotá: Ediciones Uniandes, 2017.
- Meyer, Philip N. *Storytelling for Lawyers*. Nueva York: Oxford University Press, 2014.
- Neale, Palena. *Preparing a Case Study: A Guide for Designing and Conducting a Case Study for Evaluation Input*. Massachusetts: Pathfinder International, mayo del 2006.
- Sautu, Ruth. *Todo es teoría. Objetivos y métodos de investigación*. Buenos Aires: Ediciones Lumiere, 2003.
- Sullivan, William M. *Educating Lawyers. Preparation for the Profession of Law*. San Francisco: Jossey-Bass, 2007.
- Tyler, Jo. A. y Faith Mullen. "Telling Tales in School: Storytelling for Self-Reflection and Pedagogical Improvement in Clinical Legal Education". *Clinical Law Review* 18, n.º 1 (2011).
- Zweigert, Konrad y Hein Kötz. *Introducción al derecho comparado*. México D. F.: Oxford University Press, 2002.

LOS CONFLICTOS POR EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN COLOMBIA

El desafío jurídico, la lucha
de las regiones*

Andrés Felipe Trujillo Galvis

* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.221>

Pese a la importancia que tiene para el sistema tributario subnacional el impuesto de industria y comercio, la realidad ha demostrado un sinnúmero de controversias en su aplicación. Lo anterior evidencia una preocupación reiterada en la doctrina que se ha ocupado de estudiar el ICA: la estructura legal del impuesto resulta obsoleta, teniendo en cuenta el vertiginoso desarrollo que ha experimentado su materia imponible.

Cada vez son más sofisticadas las formas en que los empresarios estructuran sus actividades de producción, comercialización y prestación de servicios. Estrategias empresariales que implican la utilización de varias sedes fabriles, los negocios comerciales acordados desde el exterior y la prestación de servicios por suscripción para acceder a contenido en internet constituyen escenarios complejos para la aplicación de la regulación vigente del impuesto de industria y comercio.

Desde luego, los municipios y distritos, en defensa de sus intereses recaudatorios, conminan a los contribuyentes para que tributen en su respectiva jurisdicción el impuesto de industria y comercio, lo que crea colisión de competencias y problemas de doble tributación, que dejan una tarea de alta complejidad para los jueces, quienes a través de la hermenéutica jurídica deben resolver las controversias entre las administraciones subnacionales y los particulares.

La territorialidad del impuesto de industria y comercio en Colombia es un desafío jurídico que pone a prueba a todos los actores del sistema tributario y que genera la lucha de las regiones.

¿Y el cumplimiento del principio constitucional de legalidad tributaria? ¿Y la seguridad jurídica para los contribuyentes? ¿Cómo obran las administraciones tributarias? ¿Cómo interpretan y fallan los jueces?

PALABRAS CLAVE

Impuesto de industria y comercio, ICA, doble tributación territorial, tributación municipal, Ley 14 de 1983, equidad fiscal, establecimiento permanente territorial.

GLOSARIO

ICA: Impuesto de industria y comercio.

Materia imponible: Elemento de la realidad seleccionado por el legislador para establecer el tributo.

Renta pasiva: Aquella que se genera por la destinación de un capital a un negocio, es decir que implica la transferencia de un activo a otra persona.

LOS CONFLICTOS POR EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN COLOMBIA: EL DESAFÍO JURÍDICO, LA LUCHA DE LAS REGIONES

El día en que llegó la comunicación de la Secretaría Distrital de Hacienda, Nicolás no le dio la más mínima importancia. Pensó que era una más de las tantas que le enviaban con publicidad. Estaba ocupado cerrando una importante venta que había negociado por semanas y, además, debía entrevistar a los aspirantes al cargo de contador, pues la persona encargada, la misma que durante “toda la vida” había manejado los impuestos de su familia, había entrado en edad de retiro.

En ese preciso instante, a kilómetros de distancia, en la planta de Tocancipá, Andrés se encontraba ultimando los detalles del primer despacho del mes: un automóvil con un motor BMW de 3500 cc, que habían importado directamente desde Munich, instalado en la cabina de un clásico Jaguar 1965. Esa excentricidad la había solicitado Carlos, un prestante médico que vivía en Cartagena, motivado por las recomendaciones de su mejor amigo Matías, quien hablaba maravillas de Lego Cars.

La idea de Lego Cars surgió de cuatro mentes brillantes: Nicolás, Andrés, Julián y Juan Pablo, amantes consumados del mundo automotor, que lograron sacar el mejor provecho de sus recursos para cumplir su sueño empresarial, creando la sociedad Lego Cars S. A. S. en enero del 2014. Cada socio realizó su aporte a la sociedad: Nicolás, un enorme taller de mecánica ubicado en Bogotá; Andrés, su amplia experiencia como ingeniero de las más prestigiosas casas automotrices europeas; Julián, una pequeña bodega en Tocancipá; y Juan Pablo, el dinero que recibió como bonificación por retiro de la empresa donde había trabajado por más de veinte años.

Los socios decidieron establecer el domicilio de Lego Cars en Tocancipá, motivados por los beneficios tributarios que otorgaba el municipio. En efecto, Álvaro, un tío de Julián que había estudiado negocios internacionales, les comentó a los socios que el Estatuto de Rentas de Tocancipá consagraba importantes exenciones para el impuesto de industria y comercio¹. Los socios investigaron y encontraron que

- ▶ existía una exención parcial del ICA por cinco años, que iniciaba con el 50 % para el primer año y que disminuía anualmente un 10 %;

1 Al respecto, véase el artículo 64 de Decreto Municipal 090 del 31 de diciembre del 2014.

- ▶ las empresas que generaran empleos para personas mayores de 35 años, madres o padres cabeza de hogar y discapacitados en más del 35 % tenían un descuento adicional del 5 % cada año;
- ▶ para acceder a la exención de ICA, debían cumplir unos requisitos en relación con la contratación de personal.

En poco tiempo, gracias a una fuerte campaña publicitaria por redes sociales, Lego Cars se dio a conocer y empezó a tener sus primeros pedidos.

Los empresarios estructuraron su operación de la siguiente manera: a través de la página web de Lego Cars los clientes configuran el vehículo con las especificaciones deseadas. Una vez conocida la información preliminar, la compañía se pone en contacto con el cliente potencial para fijar el precio del vehículo, dar las instrucciones del anticipo e iniciar el trámite de importación de las partes automotrices requeridas.

El taller de Bogotá se acondicionó para la producción del chasis y la cabina, los cuales, una vez finalizados, se llevan a la bodega de Tocancipá junto con las demás piezas mecánicas para realizar el proceso de ensamble y adecuación mecánica y eléctrica. Luego, el vehículo ensamblado es transportado a Bogotá, donde Car Color S. A. S., empresa con más de veinte años de trayectoria en el mercado y con la que Lego Cars había firmado contrato de exclusividad, se encarga de la pintura del carro según los gustos de cada cliente. Finalmente, el carro es despachado a cualquier parte del país. Los trámites y costos de la matrícula los asume el comprador.

Aprovechando que Juan Pablo residía en Alemania, Lego Cars decidió ampliar su portafolio de negocios desde marzo del 2014, incluyendo la comercialización de repuestos y partes originales importadas para vehículos.

La operación de comercialización se parece a la industrial: a través de la página web de Lego Cars los clientes solicitan el repuesto o parte requerida. Juan Pablo se comunica telefónicamente con ellos y negocian el valor en pesos del producto requerido, las cantidades, la forma de pago y la fecha de entrega. Una vez acordadas todas las condiciones del negocio, se dejan los soportes documentales de cada operación, los cuales se remiten por correo electrónico y Lego Cars despacha directamente las partes requeridas desde Alemania al domicilio del comprador.

Por su parte Andrés, aprovechando su amplia experiencia como ingeniero, desde mayo del 2014 decidió incluir en la página web de Lego Cars un servicio de suscripción pago, en el cual, a través de videos tutoriales y *streaming* en vivo que él mismo protagoniza enseña a los afiliados temas relacionados con la mecánica automotriz, informa las últimas novedades en el mundo del automovilismo y el motociclismo y realiza entrevistas con reconocidos expertos y pilotos. El servicio por suscripción tiene gran acogida entre los aficionados del mundo automotriz de Colombia, Argentina, Chile, Brasil y España.

Como consecuencia del arduo trabajo, Lego Cars dio muy buenos resultados en sus líneas de negocio y, desde enero del 2015, los socios decidieron usar el exceso de flujo de caja haciendo las siguientes inversiones:

- ▶ Constituyeron un CDT en BancoMóvil por \$150 000 000.
- ▶ Compraron el 30 % de la sociedad MiLLanta S. A., por un valor de \$70 000 000.
- ▶ Constituyeron una participación en el fondo de inversión colectivo abierto RentaAMil por \$50 000 000.

Asimismo, los socios están considerando abrir otra línea de negocio, dedicada al alquiler de motocicletas de

alto cilindraje y vehículos especiales para realizar turismo en terrenos extremos (desiertos, trochas, etc.).

El 20 de noviembre del 2016 Nicolás llamó a sus socios, pues se enteró de que la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá había embargado las cuentas bancarias de Lego Cars. Preocupados por esta situación, los cuatro socios se acercaron a la Administración Tributaria Distrital, donde se les informó que el embargo obedecía al incumplimiento de obligaciones relacionadas con la presentación y el pago del impuesto de industria y comercio correspondiente a once bimestres.

El funcionario de la Administración Tributaria Distrital indicó a los socios que

- ▶ El impuesto de industria y comercio es uno de los tributos más importantes para el Distrito Capital, dada su relevancia en la generación de ingresos fiscales, por lo tanto los empresarios deben cumplir en forma debida y oportuna con su declaración y pago.
- ▶ La Secretaría Distrital de Hacienda había remitido a la dirección del taller en Bogotá el emplazamiento para declarar n.º 14262-2016.
- ▶ El 30 de agosto del 2016 la Secretaría Distrital de Hacienda había remitido citación para notificación personal de las liquidaciones oficiales de aforo números SHD8305-2014-1 al SHD8305-2014-6 y SHD8306-2015-1 al SHD8306-2015-6.
- ▶ El día 28 octubre se fijó el edicto que notificaba las liquidaciones oficiales.
- ▶ La Secretaría Distrital de Hacienda libró mandamiento de pago y embargo en contra de Lego Cars con fecha 15 de noviembre, por valor de \$149 699 000.

Los socios adujeron con indignación que habían pagado su impuesto de industria y comercio en el municipio de Tocancipá, a lo que el funcionario distrital respondió que según constaba en el expediente del proceso, el Distrito Capital sabía que Lego Cars contaba con una planta de producción en Bogotá y que, independientemente de lo que sucediera en otros municipios, la empresa debía tributar su ICA en el Distrito.

Teniendo en cuenta la información suministrada por el funcionario distrital, los socios solicitaron copia del expediente, y al ver su complejidad, decidieron pedir asesoría a la prestante firma de abogados y contadores Magisteres Tributarios. Una vez analizado el expediente, el gerente de impuestos territoriales de la firma explicó a los socios de Lego Cars que

- ▶ Aun cuando el impuesto de industria y comercio es una muy importante fuente de ingresos para los municipios y distritos, su experiencia profesional le había demostrado un sinnúmero de controversias en su aplicación.
- ▶ Los expertos en el campo de la tributación² han manifestado en múltiples oportunidades que la estructura legal actual del ICA, que data de 1983, es obsoleta, pues no puede responder adecuadamente a la forma como hoy en día se realizan las actividades comerciales, industriales y de servicios.
- ▶ En el caso concreto de Lego Cars el valor del mandamiento de pago se componía de los rubros discriminados en la tabla 1.

2 Véase, entre otros, Mario Posada García-Peña, *Impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en Colombia* (Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2008).

Tabla 1. Liquidaciones oficiales ICA Lego Cars

| LIQUIDACIÓN OFICIAL | INGRESOS REPORTADOS | VALOR DEL IMPUESTO | SANCIÓN | INTERESES |
|---------------------|---------------------|--------------------|-------------|-------------|
| SHD8305-2014-1 | \$180 000 000 | \$1 242 000 | \$5 832 000 | \$1 097 000 |
| SHD8305-2014-2 | \$274 000 000 | \$2 243 000 | \$8 320 467 | \$1 876 000 |
| SHD8305-2014-3 | \$314 825 000 | \$2 620 000 | \$8 920 042 | \$2 050 000 |
| SHD8305-2014-4 | \$334 351 000 | \$2 790 000 | \$8 782 286 | \$2 024 000 |
| SHD8305-2014-5 | \$355 189 000 | \$2 973 000 | \$8 607 413 | \$1 194 000 |
| SHD8305-2014-6 | \$377 437 000 | \$3 169 000 | \$8 379 101 | \$1 945 000 |
| SHD8305-2015-1 | \$401 197 000 | \$3 378 000 | \$8 117 553 | \$1 900 000 |
| SHD8305-2015-2 | \$426 585 000 | \$3 603 000 | \$7 763 847 | \$1 828 000 |
| SHD8305-2015-3 | \$453 721 000 | \$3 844 000 | \$7 335 156 | \$1 746 000 |
| SHD8305-2015-4 | \$482 739 000 | \$4 102 000 | \$6 806 620 | \$1 631 000 |
| SHD8305-2015-5 | \$513 779 000 | \$4 379 000 | \$6 199 600 | \$1 496 000 |
| SHD8305-2015-6 | \$547 000 000 | \$4 676 000 | \$5 488 233 | \$1 340 000 |

Fuente: elaboración propia.

- ▶ La Administración Tributaria Distrital se había atribuido la calidad de sujeto activo del impuesto de industria y comercio originado por los ingresos de la actividad industrial desarrollada en Tocancipá.
- ▶ La Administración Tributaria Distrital había decidido gravar con el impuesto de industria y comercio los ingresos originados por la comercialización de repuestos y autopartes que realizaba Lego Cars desde Alemania.
- ▶ La Administración Tributaria Distrital había gravado con el impuesto de industria y comercio los ingresos originados por las suscripciones a los videos tutoriales y al *streaming* en vivo.

- ▶ La Administración Tributaria Distrital había gravado con el impuesto de industria y comercio los rendimientos del CDT, el aumento en el valor de las unidades del fondo de inversión colectiva RentaA-Mil y los dividendos decretados por MiLLanta S. A.
- ▶ Aunque el panorama parecía desolador, existía un marco jurisprudencial que permitiría a Lego Cars debatir las decisiones que había tomado la Secretaría Distrital de Hacienda.

Los socios, esperanzados por las explicaciones del gerente de impuestos territoriales de Magísteres Tributarios, deciden contratar sus servicios de representación para dar solución a la controversia con la Administración Tributaria Distrital.

PROBLEMÁTICA

¿Cuenta el marco legal y jurisprudencial colombiano del impuesto de industria y comercio con directrices que permitan establecer de forma clara e inequívoca los ingresos objeto de gravamen y la potestad para el cobro del impuesto en las operaciones empresariales realizadas desde y hacia múltiples jurisdicciones?

ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

Preliminares

El impuesto de industria y comercio (ICA) constituye en la actualidad uno de los tributos más importantes para los municipios y distritos, al ser la principal fuente de

generación de ingresos fiscales para estos entes territoriales³. En igual sentido, el ICA representa un gravamen relevante para las finanzas de los particulares, en la medida en que su impacto se determina como una fracción de los ingresos derivados de la actividad empresarial. En efecto, el hecho generador del ICA está constituido por la realización de actividades que la ley ha categorizado como industriales, comerciales y de servicios; y a su vez, los ingresos obtenidos por dichas actividades conforman la base gravable para su determinación. Así las cosas, el ICA representa una carga económica inherente al desarrollo de una empresa, independientemente de que su ejercicio lo realice una persona natural o jurídica, de forma permanente u ocasional, con o sin establecimiento de comercio⁴.

Pese a la importancia del ICA para el sistema tributario subnacional, la realidad ha demostrado un sinnúmero de problemáticas en su aplicación, las cuales obedecen a deficiencias en el marco de regulación del impuesto. La estructura jurídica del impuesto se fundamenta en una norma expedida hace treinta y siete años: la Ley 14 de 1983, que ha sufrido múltiples modificaciones en respuesta a temas coyunturales, pero no se han ocupado de una reforma estructural del impuesto. Las dificultades en la aplicación del ICA dejan ver una preocupación reiterada en la doctrina que se ha ocupado de estudiar este impuesto: su estructura legal resulta

3 Para el caso del Distrito Capital, por ejemplo, según el informe de gestión y resultados 2012-2015 de la Secretaría Distrital de Hacienda, se estimó que el ICA es el rubro con mayor participación dentro de los ingresos tributarios; en el 2014 contribuyó con 46,1 % y en lo corrido del 2015 (faltando dos vencimientos) aportó a los ingresos tributarios el 42,2 %.

4 L. 14/1983, art. 32.

obsoleta, teniendo en cuenta el vertiginoso desarrollo y los cambios sufridos en su materia imponible, esto es, la estructura, la forma y los medios que materializan la realización de las actividades comerciales, industriales y de servicios.

Ahora bien, con la reforma tributaria estructural adoptada a través de la Ley 1819 del 2016 se hizo una modificación al marco legal del impuesto de industria y comercio, que introdujo nuevos parámetros en la constitución de la base gravable, reglas específicas para la territorialidad del impuesto y la creación de un formulario único nacional. Según la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la reforma tributaria estructural “define reglas claras sobre la territorialidad del impuesto y por esta vía resuelve una de las principales controversias entre los contribuyentes y los municipios en el cobro”⁵. Sin embargo, las modificaciones al marco legal del ICA plantean varios interrogantes que hacen necesario un análisis pormenorizado a efectos de resolver la problemática que se propone en este escrito.

Las problemáticas del ICA

Desde la creación del impuesto de patentes (en 1913) para el fisco de Bogotá, como el antecedente remoto del impuesto de industria y comercio y su posterior implementación en otras jurisdicciones municipales a través de las leyes 84 de 1915, 72 de 1926 y 89 de 1936, se evidenciaron problemas en su aplicación, principalmente

5 “Abecé reforma tributaria”, *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)*, acceso el 28 de marzo del 2017, http://www.dian.gov.co/descargas/centrales/2017/Abecé_Reforma_Tributaria_2016.pdf.

relacionados con la disparidad en la fijación de los elementos esenciales del tributo en las diversas jurisdicciones municipales⁶. Con el importante aumento de los ingresos fiscales por concepto del ICA, se exigió al legislador que promulgara una ley que regulara integralmente el tributo, cuyo resultado fue la expedición de la Ley 14 de 1983. Sin embargo, la evolución en la estructura de los negocios empresariales, las tensiones por el ejercicio de la autonomía tributaria de los entes locales y la apremiante necesidad de recaudo por parte de las administraciones municipales pronto pusieron en evidencia las falencias de esta ley, a la par que se acrecentaron las controversias litigiosas por el ICA.

Para abordar las principales problemáticas relacionadas con este impuesto en la actualidad, se han identificado dos factores de evaluación: el económico y el jurídico.

Problemas económicos

Con la consagración del poder tributario derivado⁷, se otorgaron facultades para la definición de varios elementos de los tributos por parte de las entidades territoriales. Esta situación ha generado varios problemas en el sistema tributario subnacional y ha puesto de manifiesto el desconocimiento de la neutralidad frente a la actividad económica y ruptura con los principios económicos de la tributación. Al respecto, advierten Bravo Gaviria y Buitrago Díaz:

- 6 Harold Ferney Parra Ortiz, *El impuesto de industria y comercio* (Bogotá: Temis, 2004), 2.
- 7 Según jurisprudencia reiterada de la Corte Constitucional, se entiende por *poder tributario derivado* el otorgado constitucionalmente a las entidades territoriales, y se limita a lo establecido en la Constitución y la ley. Al respecto, véanse las sentencias C-084, C-222 y C-506 de 1995, entre otras.

Un estudio de los principios indicados, así como los de simplicidad, suficiencia y certeza nos permitirá demostrar que no hay principio que valga frente al interés recaudatorio en un sistema que deja de lado sus fines extrafiscales, es decir, sus fines sociales y económicos y que tiende más a la arbitrariedad, debido 1) al amplio margen de discreción dejado a los municipios en materia tributaria y 2) a que en muchos casos los estatutos locales se expiden sin contar con estudios prospectivos de los efectos económicos, sociales o sobre sus fiscos y contribuyentes⁸.

Después de hacer una evaluación de los impactos en la economía nacional del ICA, Cárdenas Santamaría y Mercer-Blackman concluyeron:

[...] el ICA tiene un efecto altamente distorsionador de la actividad productiva. Por la forma como el impuesto está diseñado, los contribuyentes tributan sobre los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de una actividad industrial, comercial o de servicio, sin que les sea permitido efectuar una depuración de los costos y gastos necesarios en los que se ha incurrido. El efecto distorsionador que tiene este impuesto es aún mayor como consecuencia de la excesiva discrecionalidad que tienen los municipios para fijar la tasa del impuesto y la posibilidad de gravar con distintas tasas distintas actividades.

[...] [l]a legislación actual permite que distintos municipios graven con el ICA el mismo ingreso. Esto perjudica ciertas actividades productivas y desincentiva el comercio interno.

8 Juan Rafael Bravo Gaviria y Esperanza Buitrago Díaz, "Análisis económico de la problemática de los impuestos locales y los principios de la tributación", en *La crisis de los impuestos locales. El caso del ICA, alumbrado público y estampillas*, editado por Esperanza Buitrago Díaz (Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2016), 124.

Por ejemplo, recientemente varias ciudades han considerado gravar con ICA las transacciones en el mercado de valores, lo que podría afectar el desarrollo del mercado de capitales y una asignación eficiente del capital hacia actividades productivas. A lo anterior se suma que el cumplimiento de los deberes formales del tributo (como declarar y retener) se deja al arbitrio de cada entidad territorial, aumentando la inestabilidad en las reglas de juego y el costo del cumplimiento de las obligaciones legales⁹.

Otros estudios han analizado la relación entre el ICA y el cumplimiento de los principios de simplicidad¹⁰, suficiencia¹¹, certeza¹², justicia¹³ y eficiencia¹⁴, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- ▶ Respecto del principio de simplicidad. Existen dificultades para la consecución y la interpretación de la normativa que regula el impuesto, pues además de ser dispersa y particular para cada jurisdicción, los funcionarios no siempre tienen la capacidad de resolver las consultas de los contribuyentes, y la

9 Mauricio Cárdenas Santamaría y Valerie Mercer-Blackman, *Análisis del sistema tributario colombiano y su impacto sobre la competitividad* (Bogotá: Fedesarrollo, 2006), 19.

10 Este principio hace referencia a la comprensión de las normas tributarias y su cumplimiento eficiente y económico.

11 Este principio sintetiza la suficiencia en el recaudo del impuesto para sufragar los gastos de funcionamiento estatal.

12 Este principio se refiere a la seguridad y claridad en la determinación y el pago del impuesto.

13 Este principio dispone el deber de contribuir al financiamiento de las cargas públicas a través de tributos que consulten la capacidad económica del contribuyente.

14 Este principio hace referencia a la economía en el recaudo, tanto para la administración como para los contribuyentes.

mayoría de las administraciones locales no cuentan con mecanismos de difusión o publicación.

- ▶ Al evaluar la técnica normativa, se evidenció que las normas están mal redactadas, son confusas y ambiguas. Además, se identificaron casos en los cuales las normas son copias textuales de otros municipios; ni siquiera se cambia el nombre de la norma original o del municipio del cual se tomó. Lo anterior crea dificultades al empresario para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que hace necesario contar con personas externas y por lo tanto aumenta los costos de su operación¹⁵.
- ▶ Respecto del principio de suficiencia. Una gran cantidad de municipios han optado por aumentar su recaudo por medio de tributos diferentes a los tradicionales, de forma tal que en varios de ellos se evidencian mayores ingresos por concepto de estampillas que por ICA, pues resulta mucho más fácil su recaudo. Sin embargo, en las grandes ciudades (Bogotá, Cali y Medellín) el recaudo por ICA es mayor que por los otros impuestos, incluso que el predial¹⁶.
- ▶ Respecto del principio de certeza. Es el que presenta mayor ruptura con el desarrollo del ICA, en la medida en que los municipios de forma reiterada exceden las previsiones del marco legal del impuesto, imponiendo tarifas que sobrepasan los límites fijados en la ley, sobretasas no autorizadas,

15 Harold Ferney Parra Ortiz, Esperanza Buitrago Díaz y Juan Rafael Bravo Gaviria, "Problemática del ICA, avisos y tableros, alumbrado público y estampillas y sus posibles soluciones a partir del derecho comparado", en *Estudios de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior*, dirigido por Mauricio Plazas Vega (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015), 456.

16 *Ibid.*, 164.

periodos de causación diferentes al determinado en la normatividad y presunciones que vulneran el hecho generador del impuesto¹⁷. La vulneración al principio económico de certeza está íntimamente relacionada con el problema jurídico asociado a la indeterminación legal de los ingresos gravados con ICA, el cual se explicará más adelante.

- ▶ Respecto del principio de justicia. Las previsiones legales que crean exclusiones al ICA, entre las que se incluye la autorización para que cada municipio establezca exenciones hasta por diez años, contravienen la generalidad del impuesto. Además de lo anterior, las desigualdades en los costos y gastos de la actividad empresarial hacen complejo estimar el cumplimiento del principio de justicia, pues contribuyentes que generen los mismos ingresos brutos pueden tener liquidaciones de ICA desiguales o porcentajes asimétricos de participación del impuesto sobre sus utilidades¹⁸.
- ▶ Respecto del principio de eficiencia. El ICA no es eficiente ni desde el punto de vista de la administración territorial, ni desde el del contribuyente, debido a los altos costos que generan su recaudo y su pago. Lo anterior en concordancia con las dificultades anotadas en el cumplimiento del principio de simplicidad y, además, teniendo en cuenta los altos costos y el tiempo invertido en la solución de los conflictos en sede jurisdiccional¹⁹.

17 Bravo Gaviria y Buitrago Díaz, *Análisis económico de la problemática*, 175.

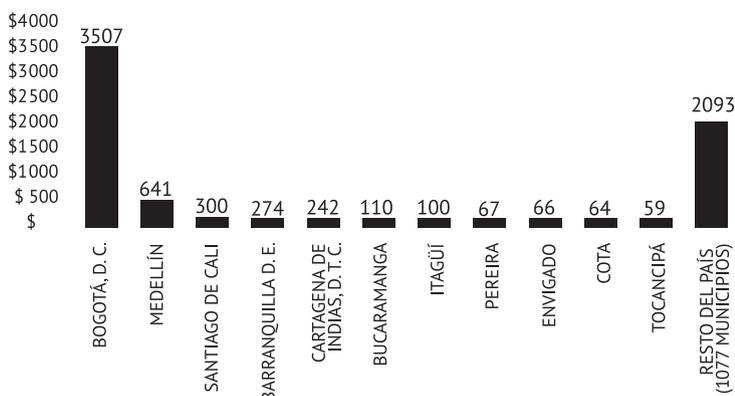
18 *Ibid.*, 182.

19 Parra Ortiz, Buitrago Díaz y Bravo Gaviria, *Problemática del ICA*, 189.

El incumplimiento generalizado del ICA en relación con los principios económicos referidos crea cargas indeseables e ineficiencia en los contribuyentes, las cuales ameritan una revisión de la configuración del impuesto y la búsqueda de mecanismos que logren subsanar los efectos negativos anotados.

Empero, la configuración actual del ICA también crea efectos económicos negativos para administraciones locales, principalmente evidenciados en una marcada concentración de los ingresos que genera el impuesto en muy pocas jurisdicciones. Según información de la Contaduría General de la Nación, los ingresos reportados por las entidades territoriales por concepto del impuesto de industria y comercio para la vigencia fiscal 2016 ascendieron a \$7,52 billones, de los cuales el 80 % (\$6 billones aproximadamente) los obtuvieron 24 de las 1088 jurisdicciones con potestad para el cobro del ICA. Como era de esperarse, el Distrito Capital obtuvo los ingresos más altos del país: \$3,5 billones, que corresponden al 46,6 % del total nacional. La gráfica 1 muestra la concentración anotada.

Gráfica 1. Ingresos por ICA durante la vigencia fiscal 2016 (expresados en miles de millones de pesos)



Fuente: elaboración propia a partir de información de la Contaduría General de la Nación.

En este contexto se generan fuertes dudas acerca de la congruencia entre la concentración de ingresos fiscales por concepto de ICA y la jurisdicción donde los contribuyentes realizan efectivamente sus actividades comerciales, industriales o de servicios. También resulta pertinente indagar: (1) si la concentración de ingresos fiscales por ICA tiene como causa el hecho de que el Distrito Capital hubiera gozado de un régimen especial que le permitiría ventajas significativas para el recaudo del impuesto, respecto de las demás jurisdicciones del país; (2) si las previsiones normativas y las decisiones jurisprudenciales que han determinado la potestad territorial para el cobro del ICA dan cuenta del principio de equidad entre las jurisdicciones y si tales criterios se encuentran articulados con la disposición y el uso de la infraestructura de cada municipio, a favor del empresario para que este obtenga sus ingresos, como una de las razones que justifican y legitiman la existencia del impuesto; (3) si las administraciones de los municipios medianos y pequeños no invierten suficientes recursos para realizar procesos de fiscalización técnicos y eficientes y en consecuencia se vuelven jurisdicciones aptas para la evasión del ICA; y (4) qué tanto han contribuido las condiciones sociales, políticas y económicas nacionales que se han consolidado a lo largo de la historia (seguridad pública, actividades ilícitas, falta de infraestructura, entre otros) para que los empresarios prefieran realizar sus actividades y devengar sus ingresos en grandes ciudades.

Los problemas económicos advertidos en relación con el ICA se deben tener en cuenta en una posible modificación a la estructura jurídica del tributo, así como en la formulación de políticas públicas nacionales tendientes a su solución.

Problemas jurídicos

El marco jurídico del ICA ha dado lugar a múltiples conflictos entre los contribuyentes y las administraciones tributarias municipales y distritales, los cuales han sido resueltos en la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Sin embargo, la jurisprudencia emanada del Consejo de Estado presenta frecuentes cambios en los argumentos y decisiones adoptados, lo que genera un ambiente de inseguridad jurídica que afecta tanto a los contribuyentes como a los fiscos locales. Resulta preocupante que el desarrollo jurídico del impuesto se haya dado principalmente por la vía jurisprudencial, situación que pone en entredicho el cumplimiento del principio constitucional de legalidad²⁰.

De acuerdo con un análisis de la doctrina nacional, así como de la jurisprudencia emanada del Consejo de Estado respecto del ICA desde el 2000, las problemáticas jurídicas más relevantes en relación con el ICA se han presentado por diferentes causas. A continuación se presentan las principales.

La indeterminación legal de los ingresos gravados con ICA²¹

Resulta pertinente en primer lugar hacer algunas precisiones respecto de la estructura jurídica del ICA y particularmente del hecho generador del impuesto para efectos de abordar las problemáticas relacionadas con la indeterminación legal de los ingresos gravados con el impuesto. Al establecer el artículo 32 de la Ley

20 García-Peña, *El impuesto de industria y comercio*, 11.

21 Eleonora Lozano Rodríguez, *Justicia tributaria. Jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016* (Bogotá: Ediciones Uniandes, 2018), 131.

14 de 1983 que “El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio” se evidencian yerros conceptuales en la técnica legislativa, como se explica a continuación. En efecto, a pesar de ser conceptos vinculados, existen diferencias sustanciales entre el hecho generador y la materia imponible, referida por algunos doctrinantes como objeto del tributo. Al respecto, expone Marín Erizalde:

[E]s preciso diferenciar el hecho generador del objeto del tributo, es decir, de la materia imponible. Con esta última expresión se alude al elemento de la realidad seleccionado por el legislador para establecer el tributo. Se trata, pues, de un elemento de la realidad que existía antes de la aparición del tributo (la renta, el patrimonio, el consumo, etc.), que al ser una manifestación de la capacidad contributiva, puede ser utilizado por el legislador para configurar el hecho generador²².

Por ello, el mismo autor califica la redacción del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 como impropia, en la medida en que las actividades comerciales, industriales y de servicio se refieren a presupuestos fácticos cuya realización genera las obligaciones tributarias del ICA, es decir que la norma describe elementos propios del hecho generador y no de la materia imponible.

Así las cosas, el hecho generador del impuesto se sintetiza en la realización de actividades industriales,

22 Mauricio Marín Erizalde, “Estructura jurídica del tributo: el hecho generador”, en *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, editado por Julio Roberto Piza Rodríguez (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010), 314.

comerciales o de servicios dentro del territorio de una jurisdicción municipal o distrital, con las siguientes particularidades²³: (1) la actividad está gravada cuando se ejerza de forma directa o a través de terceros; (2) la actividad está gravada cuando la realice una persona natural, jurídica o sociedad de hecho; (3) la actividad está gravada cuando se ejerza de forma permanente u ocasional; y (4) la actividad está gravada independientemente de que su ejercicio se haga con o sin establecimiento de comercio asociado.

Es de resaltar que el legislador haya incluido dentro del texto que sintetiza el hecho generador del ICA el ejercicio de una actividad industrial, comercial o de servicios por parte del contribuyente, pues tal circunstancia limita los ingresos gravados únicamente a los derivados de tales actividades. Al respecto, expone Quiñones Montealegre:

[...] si bien la materia imponible es muy amplia porque grava muchísimas actividades que encuadran en la definición, el legislador no pretende cobijar a todas las manifestaciones vitales de la persona natural o jurídica puesto que en ese caso sobraría [sic] las referencias a las “actividades industriales comerciales o de servicio” y bastaría remitirse a los ingresos brutos como hecho gravado²⁴.

Sin embargo, la referencia a actividades industriales, comerciales y de servicios —no obstante estar definidas en la ley— creó un espectro amplio e indeterminado de situaciones que tienen la potencialidad de ser objeto de gravamen,

23 Según conclusiones de Mario Posada García-Peña y Harold Ferney Parra Ortiz.

24 Antonio Quiñones Montealegre, *El impuesto de industria y comercio. Conflictos y propuesta de reforma* (Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2009), 98.

sin que exista una directriz clara que brinde certeza en la aplicación del tributo. En este escenario, las administraciones tributarias locales motivadas por sus intereses recaudatorios pretendieron gravar muchos de los ingresos que en una aplicación estricta de la norma se califican como no gravados, al carecer de nexo causal con la realización de una actividad industrial, comercial o servicios. Tal circunstancia se agravó con la expedición del Decreto Ley 1421 de 1991, por medio del cual se dictó el régimen especial para el Distrito Capital, pues tal norma modificó la base gravable del ICA en el sentido de gravar los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos aquellos que no estuvieran expresamente excluidos por la normativa.

Respecto de los ingresos excluidos, el marco legal actual del ICA establece:

- ▶ Producción primaria agrícola, ganadera y avícola, exceptuando las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya proceso de transformación, por elemental que este sea²⁵. Sobre el particular, el Consejo de Estado examinó los casos del proceso de pasteurización, al cual calificó como no gravado²⁶, y la extracción de caña de azúcar²⁷ y de aceite de palma africana²⁸, que calificó como gravados.

25 Tal como afirma Posada García-Peña: “Esta situación se asemeja más a una no sujeción porque las actividades primarias agrícolas y ganaderas no se encuentran subsumidas dentro de la definición de actividad industrial [...] dentro de la definición de comercio tampoco caben este tipo de actividades y menos aún por la expresa remisión que hace al Código de Comercio el artículo 35 de la Ley marco del ICA [...]”.

26 CE 4, junio 16/95, 7022, C. Sarria Olcos.

27 CE 4, octubre 27795, 7286, J. E. Correa Restrepo.

28 CE 4, octubre 1.º/ 2009, 50001-23-31-000-2000-10130-01 (169749), M. T. Briceño de Valencia.

- ▶ Las exportaciones.
- ▶ La explotación de canteras y minas diferentes a las de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponde pagar por concepto del impuesto de industria y comercio.
- ▶ Los ingresos obtenidos por establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud²⁹, exceptuando los generados por actividades industriales o comerciales, según lo indicado por la Ley 50 de 1984.
- ▶ Las actividades del Instituto de Mercadeo Agropecuario (Idema).

Los problemas derivados de la indeterminación legal de los ingresos gravados con ICA se evidencian en un alto número de controversias en sede administrativa y jurisdiccional, donde se discute la calificación de la fuente que dio origen al ingreso. Se resalta que, dependiendo de tal apreciación, se determina si dicho ingreso está o no gravado con ICA, y de estarlo, se fija la carga impositiva asumida por el contribuyente, habida cuenta de que el marco regulatorio prevé tarifas diferenciales para cada una de las actividades gravadas.

En la tabla 2 se resaltan algunos casos encontrados en el contexto de la amplia jurisprudencia emanada del Consejo de Estado.

29 CConst., C-1040/2003, C. I. Vargas Hernández.

Tabla 2. Jurisprudencia emitida por el Consejo de Estado relacionada con el hecho generador del ICA (2000-2014)

| TEMA | DECISIÓN | ATRIBUCIÓN | OBSERVACIONES |
|---|-------------------|------------------------|--|
| Ingresos derivados de actividades de explotación de hidrocarburos ³⁰ | No están gravados | N/A | Se precisa que los ingresos no están gravados, con la condición de que las regalías pagadas al respectivo ente territorial sean iguales o superiores a lo que correspondería pagar por concepto del impuesto municipal. Así las cosas, el exceso de impuesto frente a los importes por regalías si está gravado. |
| Ingresos percibidos por las oficinas de representación de entidades extranjeras ³¹ | No están gravados | N/A | N/A |
| Ingresos derivados de captación y potabilización del agua, obtenidos por un ente diferente a la empresa que presta el servicio de acueducto ³² | Sí están gravados | Actividad de servicios | Se grava en la jurisdicción donde se realice la purificación del agua. |

30 CE 4, octubre 5/2001, 12.278, J. A. Palacio Hincapié.

31 CE 4, mayo 8/2008, 25000-23-27-000-2002-01179-01(15297), H. J. Romero Díaz.

32 CE 4, septiembre 24/2008, 25000-23-27-000-2003-01799-01 (16163), M. I. Ortiz Barbosa.

| TEMA | DECISIÓN | ATRIBUCIÓN | OBSERVACIONES |
|--|-------------------|------------|---|
| Ingresos recibidos por explotación de peajes por el contrato de obra pública por el sistema de concesión ³³ | No están gravados | N/A | N/A |
| Ingresos por concepto de transporte de petróleo por oleoductos ³⁴ | No están gravados | N/A | Mediante el artículo 27 de la Ley 141 de 1994 se ha reafirmado que tal actividad está exenta de todos los impuestos municipales, incluyendo el impuesto de industria y comercio. Además, a través de la sentencia C-537 de 1998 se determinó que el petróleo es propiedad de la Nación, motivo por el cual no puede ser gravado por los municipios. |
| Ingresos obtenidos por la prestación de servicios de salud ³⁵ | No están gravados | N/A | Se precisa que los ingresos que perciben las entidades que forman parte del Sistema General de Seguridad Social (SGSS) por el desarrollo de actividades industriales y comerciales, distintas a la prestación de servicios de salud, se encuentran gravados con ICA. |

33 CE 4, diciembre 11/2008, 76001-23-31-000-2003-04785-01, M. T. Briceño de Valencia.

34 CE 4, junio 7/2009, exp. 16084, W. Giraldo Giraldo.

35 CE 4, marzo 25/2010, 250002327000200600845-01, H. F. Bastidas Bárcenas.

| TEMA | DECISIÓN | ATRIBUCIÓN | OBSERVACIONES |
|---|-------------------|------------------------|---|
| Ingresos obtenidos por la actividad de educación pública prestada en virtud de contratos de concesión ³⁶ | No están gravados | N/A | Se considera una actividad no sujeta al ICA, en aplicación del artículo 39 del Decreto Distrital 352 del 2002. Se pondera la naturaleza del servicio prestado (educación pública) y no la calidad de quien lo presta (entidad de naturaleza privada). |
| Ingresos percibidos por servicio de acueducto y alcantarillado ³⁷ | Sí están gravados | Actividad de servicios | N/A |
| Ingresos de patrimonios autónomos ³⁸ | No están gravados | N/A | N/A |
| Ingresos derivados de las utilidades trasladadas por la fiducia ³⁹ | Sí están gravados | Actividad comercial | Los valores entregados por la fiducia bajo la figura de <i>restitución de aportes</i> de un fideicomiso no están gravados. |
| Ingresos derivados de captación y potabilización del agua, como complemento del servicio de acueducto ⁴⁰ | No están gravados | N/A | Sí están gravados los ingresos derivados de la prestación del servicio de acueducto en el lugar donde se encuentre el beneficiario final. |

36 4, septiembre 22/2013, 250002327000200800222-01, H. F. Bastidas Bárcenas.

37 CE 4, noviembre 28/2013, 76001233100020100155601 (19303), M. T. Briceño de Valencia.

38 CE 4, mayo 15/2014, 05001 23 31 000 2005 07797 01 (19698), M. T. Briceño de Valencia.

39 *Ibid.*

40 CE 4, septiembre 17/2014, 250002327000201000275 01 (19457), J. O. Ramírez Ramírez.

| TEMA | DECISIÓN | ATRIBUCIÓN | OBSERVACIONES |
|--|-------------------|------------------------|---|
| Ingresos originados en los actos notariales sujetos a registro ⁴¹ | No están gravados | N/A | Corresponde a la interpretación efectuada por el Consejo de Estado del parágrafo 2 del artículo 15 de la Ley 1579 del 2012. |
| Ingresos recibidos por los propietarios de vehículos que prestan servicio de transporte público bajo la modalidad de encargo para terceros ⁴² | Sí están gravados | Actividad de servicios | La actividad se encuentra sometida a retención a título de impuesto de industria y comercio, de conformidad con el artículo 25 del Acuerdo 704 del 2008 del municipio de Manizales. |
| Ingresos por rendimientos y utilidades derivados de las distintas inversiones realizadas por los fondos mutuos de inversión ⁴³ | Sí están gravados | Actividad comercial | N/A |
| Ingresos originados en la protocolización, autenticación de documentos y demás actividades realizadas por las notarías ⁴⁴ | Sí están gravados | Actividad de servicios | N/A |

41 CE 4, octubre 9/2014, 66001-23-31-000-2012-00156-01 [20416], M. T. Briceño de Valencia.

42 CE 4, noviembre 20/2014, 17001-23-31-000-2010-00198-01 (20048), J. O. Ramírez Ramírez.

43 CE 4, junio 23/2005, 250002327000199900765 01, H. J. Romero Díaz.

44 CE 4, marzo 30/2016, 47001 23 31 000 2011 00133 01, H. F. Bastidas Bárcenas.

| TEMA | DECISIÓN | ATRIBUCIÓN | OBSERVACIONES |
|---|----------------------------|------------|--|
| Ingresos originados en la venta de acciones ⁴⁵ | No están gravados | N/A | Únicamente se encuentran gravadas con ICA las que se enajenen en el giro ordinario de los negocios y no las que constituyan un activo fijo para el contribuyente vendedor. |
| Ingresos por concepto de dividendos, vía retención de ICA ⁴⁶ | No son objeto de retención | N/A | No puede gravar el Distrito (por sistema de retención en la fuente) los ingresos derivados de actividades en otros municipios (violación al principio de territorialidad). |
| Diferencia en cambio ⁴⁷ | No están gravados | N/A | La sala concluye que la diferencia en cambio no puede gravarse con el impuesto de industria y comercio puesto que no proviene de una actividad industrial, comercial o de servicios, sino de la expresión de la devaluación o revaluación del peso frente a divisas extranjeras. |

Fuente: elaboración propia a partir de la consulta de la jurisprudencia referida.

45 CE 4, septiembre 1.º/2011, 250002327000200700005-02 (17558), M. T. Briceño de Valencia.

46 CE 4, junio 21/2011, 250002327000200500693-01, H. F. Bastidas Bárcenas.

47 *Ibid.*

Aun cuando la jurisprudencia relacionada con la indeterminación legal de los ingresos gravados con ICA ha examinado un sinnúmero de casos particulares, debe hacerse una mención especial para las denominadas rentas pasivas, teniendo en cuenta la importancia que reviste su análisis para determinar su inclusión o exclusión del hecho generador del impuesto, su alto nivel de litigiosidad y el impacto que generan en la cuantificación del impuesto. Respecto del concepto de rentas pasivas, indica Bravo González:

En general se denominan rentas pasivas aquellas que se generan por la destinación de un capital a un negocio, es decir que implican la transferencia de un activo a otra persona, que es quien realiza la actividad, como el caso de la inversión en sociedades, la realización de un contrato de mutuo o la celebración de contratos de arrendamiento sobre un bien, lo cual implica una natural inactividad del dueño de capital, en contraposición a las rentas activas, que implican una actividad desarrollada por un sujeto, como es el caso de la prestación de un servicio⁴⁸.

Una aproximación gramatical a la esencia del hecho generador del ICA, esto es, la realización de una actividad, eliminaría la posibilidad de incluir los ingresos derivados de una renta pasiva en la base gravable del impuesto, por cuanto por *actividad* se entiende la facultad de

48 Juan de Dios Bravo González, "Industria y comercio-análisis de la jurisprudencia del Consejo de Estado", en *Estudios críticos de la jurisprudencia tributaria*, tomo 5 (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2016), 318.

obrar⁴⁹, en otras palabras, el despliegue de una acción con un fin determinado. Sin embargo, ha de tenerse presente que la Ley 14 de 1983 determinó dentro de la definición de actividad “las demás definidas como tales por el Código de Comercio”, circunstancia que hace necesaria una remisión al artículo 20 de dicho código, que establece los actos considerados como mercantiles, dentro de los cuales se incluyen varios de los ejemplos de rentas pasivas señalados en la definición de Bravo González.

Tal situación ha generado múltiples controversias soportadas en el amplio espectro interpretativo que genera la redacción de la norma, la cual es aprovechada por las administraciones locales para incluir dentro de la base gravable del ICA todos los ingresos, sin hacer un examen técnico de su adecuación al hecho generador del impuesto. Tal fue el caso del Distrito Capital con la expedición del Decreto 118 del 2005, con el cual pretendió implementar la retención en la fuente a título de ICA por la percepción de dividendos y participaciones, determinando como sujetos pasivos a todas las personas naturales o jurídicas y sociedades de hecho que perciban dividendos, independientemente de su calidad de comerciantes o no, de las actividades que realicen, de su lugar de residencia y de otras condiciones particulares.

Sobre las polémicas generadas en torno al gravamen de los ingresos pasivos, Aristizábal Mora señala:

La tendencia, cada vez más marcada, a extender la aplicación del ICA a “ingresos pasivos” ha hecho que este tributo se asemeje cada vez más a un gravamen sobre la renta global de los contribuyentes, como es el impuesto sobre la renta, y cada vez menos a un tributo de carácter cédular

49 Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, acceso el 20 de abril del 2017, <http://dle.rae.es/?w=actividad>.

que sólo grava una determinada clase de ingreso y una determinada manifestación de capacidad contributiva⁵⁰.

En el anterior contexto, se presenta a continuación un breve análisis de las posiciones jurisprudenciales más recientes en torno a las rentas pasivas más importantes.

- ▶ Dividendos y participaciones. Tienen el reconocimiento de renta pasiva en la jurisprudencia del Consejo de Estado. En una primera posición, se determinaron como ingresos no gravados para el caso de las entidades de beneficencia, al no constituir *per se* una actividad mercantil, industrial o de servicios⁵¹. Para el caso de la retención en la fuente a título de ica por concepto de dividendos, el Consejo de Estado determinó su improcedencia por violación al principio de territorialidad del impuesto, ya que no se puede establecer de forma precisa el lugar de realización de la actividad generadora de ingreso, razón que determinó la nulidad de los artículos 1 y 2 del Decreto Distrital 118 del 2005^[52]. En reciente jurisprudencia, el Consejo de Estado dio un gran paso al analizar la diferencia entre acto de

50 Natalia Aristizábal Mora y Mario Posada García-Peña, “Actividad comercial en el impuesto de industria, comercio y avisos sobre intereses, dividendos y arrendamientos”, en *Estudios de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior*, dirigido por Cecilia Montero Rodríguez, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Alberto Múnera Cabas y Lucy Cruz de Quiñones (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006), 754.

51 CE 4, septiembre 1º/2011, 2500023270002006001363-01, H. F. Bastidas Bárcenas.

52 CE 4, junio 21/2011, 250002327000200500693-01, H. F. Bastidas Bárcenas.

comercio y actividad comercial, estableciendo que únicamente quien realiza de manera profesional y habitual actos de comercio (los comerciantes) ejerce una actividad cuyos ingresos deben ser gravados con el ICA. Para el caso de los dividendos, determinó que la intervención como asociado en la constitución de sociedades puede ser ocasional o habitual y ejercerse de manera profesional. En el primer caso, el acto de comercio no constituye actividad mercantil gravada con el ICA. En cambio, el ejercicio habitual y profesional, sí; en este caso la base gravable del impuesto la constituye el ingreso que se percibe por concepto de dividendos, pues es la forma en que se materializa la ganancia obtenida por la ejecución de la referida actividad mercantil⁵³.

- ▶ Arrendamientos. En un primer momento fue calificada por el Consejo de Estado como una actividad de servicios, interpretando que existe analogía con las actividades señaladas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983^[54], razón que llevó a considerar los ingresos derivados de tal actividad como gravados. En sentencia posterior, el Consejo de Estado determinó que el arrendamiento de inmuebles como forma de administración directa de tales bienes no se puede calificar como una actividad de servicios, pues la analogía con las actividades enunciadas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 se predica de los arrendamientos realizados a través de intermediarios profesionales⁵⁵.

53 CE 4, noviembre 20/2014, 250002327000200800209-01, H. F. Bastidas Bárcenas.

54 CE 4, septiembre 1.º/95, 6026., C. Sarria Olcos.

55 CE 4, mayo 5/2000, 68001233100011016019741, D. Gómez Leyva.

Por su parte, la doctrina ha considerado la importancia de diferenciar si la actividad la desarrolla una persona natural o jurídica. Para Posada García-Peña:

En la medida en que una persona natural la adelante de manera profesional, es decir, como comerciante y de dicha actividad derive un ingreso, debe ser materia imponible del tributo local. Así mismo, si una sociedad incluye dentro de su objeto social la posibilidad de arrendar bienes muebles o inmuebles, esa entidad deberá tratarse como un sujeto pasivo para el Impuesto de Industria y Comercio. En cambio en la absurda definición de actividad de servicios de la Ley 14 de 1983, solo podrá encuadrar la actividad de arrendamiento dentro del concepto de “administración de inmuebles”, en la medida en que tal actividad sea adelantada como una verdadera intermediación comercial, ejercida por un comerciante o en desarrollo del objeto social de una persona jurídica, o mejor comerciales⁵⁶.

Para Parra Ortiz, en el caso de las personas naturales que realizan arrendamiento de bienes propios, ante la falta de criterio jurídico que determine cuándo la actividad se convierte en profesional, podría hacerse una interpretación sistemática con la Ley 820 del 2003, que dispone la obligación de inscribirse en el Registro de Arrendadores cuando se celebren más de cinco contratos de arrendamiento⁵⁷.

En reciente jurisprudencia el Consejo de Estado concluyó que, de conformidad con el numeral 2 del artículo 20 del Código de Comercio, solo constituye

⁵⁶ *Ibid.*

⁵⁷ Parra Ortiz, *El impuesto de industria comercio*, 44.

actividad comercial la adquisición a título oneroso de bienes muebles destinados a arrendarlos, su arrendamiento, el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos y su subarrendamiento. En consecuencia, el simple arrendamiento de bienes inmuebles no se considera ni la prestación de un servicio gravado, ni un acto mercantil a la luz de la legislación comercial, para quien no se dedica profesionalmente a esta actividad⁵⁸.

- ▶ Diferencia en cambio. Mediante los conceptos 554 de 1997, 706 de 1998, 966 del 2002 y 987 del 2003 la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá estableció que la diferencia correspondiente al ajuste contable de activos representados en moneda extranjera constituía ingreso gravado con el ICA. Dichos conceptos fueron anulados por el Consejo de Estado en el 2011, al establecer que la diferencia en cambio no puede gravarse con este impuesto, pues a pesar de que su reconocimiento contable sea un ingreso, el hecho económico no proviene de una actividad industrial, comercial o de servicios, sino de la expresión de la devaluación o revaluación del peso frente a divisas extranjeras⁵⁹. Dicha posición fue confirmada en el 2014 por parte del Consejo de Estado argumentando que el ajuste por diferencia en cambio fue una de las modalidades que el Estatuto Tributario consagraba como ajuste integral por inflación, razón por la cual las partidas reflejadas en el estado de resultados como un ingreso, provenientes de la aplicación de dicho sistema, no podían gravarse con ICA.

58 CE 4, noviembre 17/2011, 25000-23-27-000-2008002870118277, W. Giraldo Giraldo.

59 CE 4, septiembre 1.º/2011, 250002327000200700005-0217558, M. T. Briceño de Valencia.

Ausencia de criterios legales que determinen de forma clara e inequívoca la jurisdicción que tiene la potestad de gravar los ingresos con ICA

Sea lo primero realizar una breve contextualización respecto del aspecto espacial del elemento objetivo del ICA. Al respecto expone Quiñones Montealegre:

El lugar de realización del hecho generador determina el elemento espacial y, por tanto, la ley aplicable y el sujeto activo de la obligación tributaria. Determina en consecuencia la territorialidad del tributo con una importante consecuencia jurídica, como es la limitación de la competencia reglamentaria municipal, que no puede invadir la de otro ente local, puesto que el acto administrativo que así lo estableciera, incurriría en nulidad por violación del artículo 287 de la CONSTITUCIÓN colombiana y del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 que consagran el principio de territorialidad⁶⁰.

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 al establecer que “El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales” determina como hecho generador de este la obtención de ingresos en desarrollo de las actividades designadas como materia imponible. Así, para definir el sujeto activo del impuesto “debe esclarecerse dónde se realiza el hecho generador, independientemente de dónde puedan reflejarse los distintos estadios de esa actividad generadora de ingresos que para concretarse pudo traspasar las barreras de una sola jurisdicción”⁶¹.

60 Quiñones Montealegre, *El impuesto de industria y comercio*, 117.

61 *Ibid.*

A la luz de la doctrina, los lineamientos legales que definieron el carácter territorial del ICA, antes de la Ley 1819 del 2016, resultaron insuficientes para determinar con certeza el ente subnacional que tiene la legitimidad para el cobro del impuesto. Para Piza Rodríguez, tres factores ponen de presente esta dificultad⁶²: (1) el hecho de que la regulación del ICA no exija que la actividad gravada se ejerza a través de un establecimiento de comercio o inmueble asociado, ni tampoco exija habitualidad, (2) el desarrollo tecnológico de las telecomunicaciones y el crecimiento y auge de las actividades virtuales, particularmente el comercio electrónico, y (3) la retención en la fuente del ICA termina siendo el criterio por el cual se establece la territorialidad del impuesto, pues no se tiene incorporado un concepto de residencia fiscal para efectos subnacionales, y la práctica demuestra apego al concepto de la fuente del pago para agente de retención. Sobre el particular advierte Parra Ortiz:

De acuerdo con las teorías de la fuente y la territorialidad de los ingresos, tendríamos que el Impuesto de Industria y Comercio debe ser declarado por quien percibe ingresos en el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios; esto puede ser entendido bajo dos postulados de la teoría de la sujeción económica: el de “tributar donde se encuentra la sede de negocios-establecimiento” o el de “tributar donde se generen los ingresos”. [...]

El Impuesto de Industria y Comercio es eminentemente territorial, pero se acude a la teoría de la fuente (“tributar

62 Julio Roberto Piza Rodríguez, “El impuesto de industria, comercio, avisos y tableros”, en *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, coordinado por Julio Roberto Piza Rodríguez (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2008), 104.

donde se generen los ingresos”), cuando la territorialidad no se puede establecer, ya sea porque la actividad se ejerce en diferentes jurisdicciones o bien porque los ingresos se obtienen en lugares diferentes a la sede de negocios, como sucede en el caso de industriales/comerciantes [...].

Según la teoría de la fuente, cuando la actividad se realiza en diferentes jurisdicciones, el tributo debe declararse a favor del territorio donde el productor, comerciante o prestador de servicios realice el hecho imponible. Cuando se realizan dos actividades sobre un mismo bien (producir y comercializar), pero cada una en diferentes jurisdicciones, se debe tributar en ambas, ya que en cada municipio se dio un hecho imponible distinto.

En este último caso se presenta conflicto de la doble tributación, que incrementa los costos de producción de un bien, haciendo menos competitivo un producto que es llevado de un municipio a otro y que estimula la migración de bases gravables a municipios donde la carga tributaria sea inferior o no exista tributación, si se tiene en cuenta la dificultad operativa de las administraciones tributarias para establecer si efectivamente un producto de otro municipio fue comercializado dentro de su territorio⁶³.

Esto ha dado lugar a situaciones de doble tributación, en las cuales los contribuyentes se ven expuestos a asumir cargas tributarias en varias jurisdicciones por la realización de una misma actividad empresarial, hecho que desconoce el carácter unitario del ICA.

Teniendo en cuenta el anterior contexto, se presenta a continuación un breve análisis de las posiciones jurisprudenciales en torno a las operaciones empresariales más relevantes que han creado conflictos de territorialidad en el ICA.

63 Parra Ortiz, *El impuesto de industria y comercio*, 70.

- ▶ Actividad industrial y posterior comercialización en una jurisdicción diferente a la sede fabril: se trató de un caso altamente controversial, en razón a que tanto la jurisdicción donde se encontraba ubicada la sede fabril como aquellas donde se ejercía la comercialización de los productos fabricados pretendían cobrar el ICA por los ingresos generados.
- ▶ Una primera interpretación por parte del Consejo de Estado negó la existencia de doble tributación para el caso en mención, aduciendo que la concurrencia de los supuestos para configurar una actividad industrial y una comercial denotaba la realización de dos hechos imposables independientes que descartaban la hipótesis de doble tributación y que, por lo mismo, si el industrial asumía además las responsabilidades de comerciante en otro municipio, debía asumir las cargas tributarias del ICA de las dos actividades⁶⁴.
- ▶ Con la promulgación de la Ley 49 del 2000, se dispuso que el pago del tributo se hace en la sede fabril tomando como base los ingresos provenientes de la comercialización de los bienes producidos. Sin embargo, la norma no precisó la territorialidad del gravamen por las ventas del industrial en municipios diferentes de la sede fabril, ni derogó los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983. La norma fue demandada y mediante sentencia 2331 del 17 de octubre de 1991 la Corte Suprema de Justicia declaró su exequibilidad, expresando que el industrial debe tributar en el municipio donde se

64 Al respecto, véanse las sentencias: CE 4, mayo 12/95, 5226; CE 4, diciembre 13/96, 8017, C. Sarria Olcos; CE 4, julio 9/99, 9383, D. Manrique Guzmán; y CE 4, octubre 2/2001, 11870, G. Ayala Mantilla.

encuentra la sede fabril, independientemente de que distribuya la producción por fuera del municipio y que en el caso de organizar su actividad de manera estrictamente comercial mediante la creación de la infraestructura adecuada para ello, deberá reconocer la carga impositiva del ica por dicha actividad.

- ▶ En sentencias más recientes el Consejo de Estado cambió su posición, al concluir con gran acierto que la actividad industrial necesariamente requiere la comercialización de la producción, porque no se fabrica para conservar el producto⁶⁵. Así, la comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial; por ello, cuando el fabricante vende su producto no se despoja de su naturaleza de industrial sino que culmina el ciclo normal de la fabricación⁶⁶. Entonces, sin importar la forma en que se comercialice la producción (ventas directas, representantes de ventas⁶⁷, consignación u otros negocios jurídicos), para efectos del ICA, conforme al artículo 77 de la Ley 49 de 1990, el impuesto se cancela en la sede fabril y su base es la totalidad de los ingresos brutos originados por la comercialización de la producción, cualquiera que sea el municipio o la forma en que esta se realice.
- ▶ En conclusión, el ICA se causará en la jurisdicción donde el contribuyente tiene su sede fabril en la medida en que el destino de las mercancías, el sitio

65 CE 4, noviembre 26/2003, 250002327000200011530-113349, J. A. Palacio Hincapié.

66 CE 4, junio 23/2005, 05001232500019980949012441, L. López Díaz.

67 CE 4, mayo 29/2005, 14582, M. I. Ortiz Barbosa

donde se suscribe el contrato de compraventa, el lugar donde se realiza la labor de coordinación que tienen los representantes de ventas, entre otros, no son determinantes del hecho generador, que no es otro que la realización de la actividad fabril⁶⁸.

- ▶ Lugar donde se entiende desarrollada la actividad comercial. Según jurisprudencia reciente del Consejo de Estado, la actividad comercial se entiende desarrollada donde se concretan los elementos esenciales del contrato, esto es, el precio (y dentro de este, la forma de pago) y la cosa que se vende, independientemente del lugar donde se hacen los pedidos, se entregan los productos o se ejercen labores de coordinación y asesoría⁶⁹.
- ▶ Lugar donde se entiende prestado el servicio de telefonía móvil. La comunicación entre usuarios de telefonía móvil celular se concreta cuando se establece la conexión, la cual es realizada por el conmutador. Por ello, el servicio se entiende prestado en el lugar en el que está instalado el *switch*, el centro de conmutación o conmutador y esto lo determina la forma en la que se lleva a cabo el proceso de telefonía⁷⁰.

Las modificaciones al ica en la reforma tributaria estructural

Con la expedición de la Ley 1819 del 2016 se adoptó la reforma tributaria estructural, que incluyó un acápite

68 CE 4, junio 11/2014, 080012331000200700352-01, H. F. Bastidas Bárcenas.

69 CE 4, junio 8/2016, 250002337000201300041-01 (21681), M. T. Briceño de Valencia.

70 CE 4, agosto 30/2016, 20833, M. T. Briceño de Valencia.

especial para el ICA, en el cual se crearon nuevos parámetros con los que se pretende subsanar las problemáticas históricas del impuesto. En este nuevo contexto jurídico, se hace necesario evaluar las modificaciones legales para absolver la problemática planteada en este escrito.

En primer lugar, resulta procedente advertir las recomendaciones realizadas por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria en el informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público en diciembre del 2015 referentes al ICA, las cuales se sintetizan en los siguientes puntos⁷¹:

- ▶ Simplificar las tarifas del impuesto, proyectando como máximo tres grupos de tarifas.
- ▶ Ampliar la definición de servicios gravados con el tributo, pero solo hacerla obligatoria a municipios grandes.
- ▶ Modificar la estructura del tributo teniendo en cuenta el tamaño del establecimiento y del municipio. Para los municipios pequeños y para establecimientos con ventas inferiores a algún umbral en cualquier ciudad, se recomendó cobrar una suma fija, determinada en UVT.
- ▶ Definir la territorialidad para las actividades no industriales, presentando la alternativa de tener como referente el sitio de residencia de la empresa y permitiendo descontar lo que se pagó en otros municipios.
- ▶ Revisar las prohibiciones que tienen los municipios para gravar con ICA determinadas actividades económicas que bajo la ley no están habilitados para gravar.

71 “Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público”. Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, acceso el 15 de abril del 2017, <https://comisionreformatributaria.wordpress.com/>.

Pese a que las recomendaciones elevadas por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria advirtieron la necesidad de hacer cambios estructurales al tributo, que respondieran a algunos de los problemas económicos y jurídicos referidos, la Ley 1819 del 2016 solo abordó las siguientes tres temáticas en relación con el ICA.

Base gravable

Mediante el artículo 342 de la Ley 1819 del 2016 se modificó el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, incluyendo dentro de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y todos aquellos que no se encuentren expresamente excluidos por la norma, de tal manera que se incorporaron al régimen nacional las previsiones normativas que aplicaban al Distrito Capital en virtud del Decreto Ley 1421 de 1991^[72] (artículo 154, numeral 5).

Sin embargo, la norma no define ni precisa los ingresos que se deben tener como rendimientos financieros y comisiones sujetos al gravamen. En consecuencia, se abre un espectro amplio de interpretación en el que seguramente las administraciones territoriales, en beneficio de sus intereses recaudatorios, incluirán en la base gravable del ICA todos los ingresos no excluidos por la ley, sin examinar las

72 [...] A partir del año de 1994 se introducen las siguientes modificaciones al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital: 5. Su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición [...].

limitaciones previstas en el hecho generador, detalladas en el acápite anterior.

Surge un interrogante respecto de la posibilidad de incluir en la base gravable del ICA los rendimientos percibidos por la financiación o la mora de la actividad empresarial que genera el ingreso gravado. Realizando una ambiciosa interpretación sistemática del ordenamiento jurídico y siguiendo el principio del derecho bajo el cual lo accesorio sigue la suerte de lo principal⁷³, podría concluirse que los rendimientos financieros (intereses por financiación y moratorios) percibidos en ejercicio de una operación gravada estarían gravados, pero en el evento en que la operación se excluya (como es el caso de la exportación de bienes o la enajenación de los activos fijos), no podrían gravarse con ICA. Otra posibilidad sería hacer una interpretación restrictiva y ceñida a la literalidad de la norma, bajo la cual los rendimientos financieros por financiación o mora no pueden tenerse bajo ninguna circunstancia como gravados, en la medida en que, en sentido estricto, no son el producto de una actividad industrial, comercial o de servicios. En todo caso, como la norma no hizo precisión alguna, se esperan nuevas controversias entre las administraciones locales y los contribuyentes.

Asimismo, la Ley 1819 del 2016 deja abierto el interrogante sobre la legitimidad para el cobro del ICA de los ingresos derivados de la financiación o mora, pues en sentido estricto no resulta aplicable ninguna de las previsiones normativas respecto de la territorialidad del tributo, las cuales se explicarán a continuación.

73 Como lo indicó el Consejo de Estado (Sección Tercera) en sentencia 11001-03-26-000-2010-00024-00(38619) del 30 de junio del 2001, consejero ponente Danilo Rojas Betancourth “[...] lo accesorio sigue a lo principal, el cual planteado de otra forma significa que lo principal da lugar, condiciona, caracteriza o naturaliza a lo accesorio”.

La reforma tributaria reiteró las bases gravables para agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles y corredores de seguros, indicando que estará constituida por los ingresos brutos percibidos para sí, excluyendo los recibidos para terceros, precisión que resulta innecesaria de cara a una interpretación técnica contable de ese hecho económico, cuyo reconocimiento corresponde a las características de un pasivo⁷⁴ y no a las del ingreso. Para el caso de distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, confirmó la vigencia de la base gravable especial establecida en el artículo 67 de la Ley 383 de 1997 y para el sistema financiero no hizo mención alguna. Esta omisión resulta reprochable en la medida en que la base gravable especial establecida para este sector en la Ley 14 de 1983, además de determinar una carga impositiva que no tiene congruencia con los ingresos derivados de las actividades sujetas a gravamen (por cuanto no incluye la totalidad de los ingresos brutos sino tan solo unas rúbricas taxativas para cada entidad), se encuentra desactualizada de cara a la evolución de las operaciones propias del sector financiero.

Actividad de servicios

Una importante modificación a la actividad de servicios fue su redefinición, bajo la cual se adoptó la misma que rige para el Distrito Capital con la promulgación del Decreto Ley 1421 de 1993. En efecto, el artículo 345 de la Ley 1819 dispuso:

⁷⁴ De conformidad con el *Marco conceptual para para la preparación y presentación de los estados financieros* aprobado por International Accounting Standards Board (IASB), una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente, que para el caso analizado, sería la de reintegrar las sumas recaudadas a título de ingresos de terceros.

Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.

La unificación de la definición de actividad de servicios en el marco general del ICA resulta apropiada, en la medida en que es mucho más técnica, breve y clara que la obsoleta y confusa lista enunciativa de actividades consagradas originalmente en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 y, además, elimina tratamientos diferenciales —a mi juicio injustificados— respecto de los efectos impositivos por ICA de una misma situación, dependiendo la jurisdicción en la que se realice. Sin embargo, esta redefinición implicará una extensión de los ingresos gravados, como ocurrió en su momento en el Distrito Capital, particularmente para los servicios notariales⁷⁵, excepción de aquellos ingresos originados en los actos notariales sujetos a registro⁷⁶, de educación privada⁷⁷ y el ejercicio de profesiones liberales.

Reglas sobre la territorialidad del ICA

Mediante el artículo 343 de la Ley 1819 del 2016 se determinó como regla general para la causación del impuesto de industria y comercio el municipio en el cual se realice la actividad gravada, en concordancia con la configuración normativa del hecho generador del tributo. Asimismo, se

75 CE 4, marzo 30/2016, 47001 23 31 000 2011 00133 01, H. F. Bastidas Bárcenas.

76 CE 4, octubre 9/2014, 66001-23-31-000-2012-00156-01 (20416), M. T. Briceño de Valencia.

77 CE 4, octubre 16/96, A 107, D. Gómez Leyva.

determinó mantener las reglas especiales de causación para el sector financiero señaladas en el artículo 211 del Decreto Ley 1333 de 1986 y de servicios públicos domiciliarios previstas en la Ley 383 de 1997.

Como reglas especiales, la reforma tributaria prevé las que se enuncian a continuación.

Actividad industrial

Respecto de este ítem, la reforma tributaria señaló que la comercialización de productos previamente elaborados por el contribuyente es la culminación de su actividad industrial, y determinó de forma expresa e inequívoca que la comercialización no causa el ICA, de manera que únicamente es posible gravar los ingresos en el municipio donde se desarrolle la actividad industrial. Tal novedad normativa corrige el yerro en la técnica legislativa de la redacción del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, pone fin a las problemáticas de doble tributación y eleva a la categoría de ley la línea jurisprudencial reiterada del Consejo de Estado en relación con las controversias suscitadas por la comercialización posterior a la actividad industrial. Esto constituye un avance significativo para la congruencia con la conceptualización de su hecho generador, en el reconocimiento del carácter unitario del impuesto, la seguridad jurídica para contribuyentes y administraciones locales y la salvaguarda del principio de legalidad tributaria.

Sin embargo, la determinación legal de gravar al contribuyente únicamente en el sitio de localización de su sede fabril reafirma y fortalece las inequidades en la consecución de ingresos de las administraciones municipales, y además desconoce que el municipio en el cual se realiza la actividad comercial pone a disposición del contribuyente su infraestructura para que este consiga sus ingresos. En conclusión, la medida adoptada por la reforma

subsana una de las deficiencias legales más notorias del ICA, lo cual fortalece la seguridad jurídica, pero omite los problemas económicos de equidad para las finanzas públicas territoriales.

En este orden de ideas y siguiendo las recomendaciones de Fedesarrollo⁷⁸ y los doctrinantes especializados en ICA⁷⁹, habría sido más apropiado fijar reglas claras e inequívocas que brindaran la seguridad jurídica deseada, pero que tuvieran el propósito de distribuir los ingresos fiscales entre los municipios que participan y aportan su infraestructura para la obtención de los ingresos de toda operación empresarial.

Actividad comercial

Respecto de la actividad comercial se fijaron las siguientes reglas.

- ▶ Si la actividad se realiza en un establecimiento de comercio abierto al público o en puntos de venta, se entenderá realizada en el municipio en donde estos se encuentren. Dicha medida resulta acorde

78 En el 2003, Fedesarrollo propuso una modificación a la Ley 14 de 1983 para crear una nueva base gravable especial: 70 % del recaudo para el municipio de la sede fabril del industrial y 30 % para un fondo cuenta nacional con miras a su redistribución a todos los municipios del país.

79 En 1993, Lucy Cruz de Quiñones sugirió una fórmula de reparto equitativo: “para los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales en varias jurisdicciones, se debe tomar en consideración el valor de los activos de la empresa ubicados en el municipio de que se trate, en relación con los activos totales y el valor de los salarios pagados en el municipio en relación con los salarios totales. El promedio se aplicará a los ingresos totales para encontrar la base”.

con la conceptualización del impuesto y sobre la cual se debe hacer una interpretación sistemática con lo establecido en el Decreto 3070 de 1983, en el sentido de la responsabilidad que le asiste a cada contribuyente de llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en los diversos municipios.

- ▶ Si la actividad se realiza en un municipio donde no existe establecimiento de comercio ni puntos de venta, esta se entenderá realizada en el municipio donde se perfecciona la venta, esto es, en la jurisdicción del municipio donde se convienen el precio y la cosa vendida⁸⁰. Dicha determinación eleva a la categoría legal la posición del Consejo de Estado adoptada mediante la sentencia de junio 8 del 2016⁸¹, en la cual ponderó como factor determinante para la atribución de la territorialidad del ICA en la actividad comercial, el lugar donde se fijan los elementos esenciales del acuerdo y no otros lugares conexos con la actividad empresarial como aquellos donde se toman los pedidos, se entregan los productos o se ejercen labores de coordinación y asesoría.

Por otro lado, en lo referente a las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, ventas por televisión y electrónicas, situaciones que carecían de directriz legal, la reforma tributaria determinó como lugar de gravamen el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía⁸².

80 Ley 1819 del 20017, art. 343, literal *b*.

81 CE 4, junio 8/2016, 250002337000201300041-01 (21681), M. T. Briceño de Valencia.

82 L. 1819/20017, art. 343, literal *c*.

A pesar de que las medidas adoptadas en la reforma aportan reglas que dan cierta claridad para solucionar los conflictos de territorialidad del impuesto en las actividades comerciales, se evidencia la siguiente falencia: para el caso de las actividades comerciales que se entienden realizadas en el municipio donde se perfecciona la venta, existirán toda suerte de dificultades probatorias para establecer con precisión la jurisdicción en la cual se acordaron el precio y la cosa vendida. De hecho, bien pueden los contribuyentes perfeccionar contratos de compraventa o suministro en una jurisdicción municipal que tuviera una tarifa favorable respecto de los municipios que prestan su infraestructura para llevar a cabo la operación empresarial. Más grave aún resultaría el que los contratos comerciales se perfeccionaran fuera del país, caso en el cual estarían por fuera de la órbita territorial del impuesto. El mismo riesgo corren las ventas a través de correo, catálogos, compras en línea, ventas por televisión y electrónicas, en la medida en que el lugar de despacho de la mercancía permite erosionar la carga tributaria⁸³.

Dentro de las reglas de territorialidad para el ICA contenidas en el artículo 343 de la Ley 1819 se incluyó una referente a “la actividad de inversionistas”⁸⁴, sin que esta se hubiera definido, ni se hubieran determinado los ingresos objeto de gravamen. Por lo mismo, dicha previsión normativa parece más una adenda al hecho generador del ICA que una regla de territorialidad, lo que genera un alto nivel de incertidumbre en la medida en que carece de contenido y crea un amplio espectro de interpretación.

83 En términos de la OCDE, la erosión tributaria se refiere a estrategias de evasión fiscal que explotan las lagunas y desajustes en las reglas impositivas para transferir artificialmente los beneficios a ubicaciones bajas o sin impuestos.

84 L. 1819/20017, art. 343, literal *d*.

Al indicar la norma que “los ingresos se entienden gravados en el municipio o distrito donde se encuentra ubicada la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones”⁸⁵ se genera un espacio interpretativo que permite asociar la denominada actividad de inversionistas con la percepción de dividendos o participaciones, tema altamente controversial en materia de ICA, máxime si se tiene en cuenta que la norma no determinó un tratamiento específico para este tipo de ingresos. Sobre el particular concluyó Osorio Cantillo:

Al no haber sido expresamente excluidos de la base gravable los dividendos y participaciones, podría llegar a entenderse que la ley no avanza en el tema. No obstante, al haber sido este tópico tan discutido, era esta la oportunidad para adoptar una fórmula indiscutible.

Para los entes territoriales su no exclusión en forma expresa, aunada a la historia de discusión, constituirá una señal inequívoca del legislador para que dichos conceptos se encuentren gravados con el Impuesto de Industria y Comercio. Para los contribuyentes, los argumentos hoy expuestos sobre rentas pasivas, el no ejercicio de una actividad (supuesto del hecho generador), y la ausencia de condición de comerciante seguirán manteniendo su vigencia⁸⁶.

Como ya se explicó, siguiendo la tesis expuesta por el Consejo de Estado en su última jurisprudencia, los ingresos derivados de rentas pasivas no pueden ser objeto de

85 *Ibid.*

86 Sonia Alejandra Osorio Cantillo, “Tributación territorial: una deuda sin saldar”, en *Análisis crítico de la reforma tributaria Ley 1819 del 2016*, editado por Julio Roberto Piza Rodríguez (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2017), 686.

gravamen a menos que su percepción tenga origen en el desarrollo de una actividad profesional y habitual. Sin embargo, para el caso de los dividendos, resulta determinante, además, advertir que su gravamen con el impuesto de industria y comercio implicaría una evaluación de los efectos que tendría sobre el alcance de los convenios de doble imposición (en adelante, CDI) suscritos por Colombia, tomando como base el modelo OCDE. En efecto, el *Modelo de convenio tributario* emitido por este organismo precisa que el CDI se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales⁸⁷, óptica bajo la cual estaría incluido el ICA. Cabe precisar que muchos de los CDI suscritos por Colombia han indicado como impuestos particulares a los que aplica el convenio el impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre el patrimonio, en contravía de lo que dispone el mismo acuerdo.

El artículo 10 del *Modelo* determina las reglas aplicables a los dividendos, con las siguientes particularidades: (1) los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante (Estado fuente) a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado (Estado residencia); (2) existe la posibilidad de que los dividendos puedan someterse también a imposición en el Estado fuente, haciendo la salvedad de que el impuesto no podrá exceder del 5 % del importe bruto de los dividendos en el caso de que el beneficiario sea una sociedad que posea directamente al menos el 25 % del capital de la sociedad que paga los dividendos, o bien el 15 % del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

87 *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), artículo 2, acceso el 30 de abril del 2017, <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>.

Así, en el caso en que Colombia obre como Estado fuente está sujeto a gravar los dividendos a una tarifa máxima del 5 % o del 15 % según los casos referidos, tarifas dentro de las cuales se deben incluir los eventuales cobros por ICA sobre los ingresos recibidos por dividendos. Para una mejor ilustración, en la tabla 3 se sintetiza la información relevante de los CDI suscritos por Colombia.

Tabla 3. Convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia y su impacto ante el gravamen de los dividendos con ICA (a abril del 2017)

| ESTADO CONTRATANTE | AÑO DE ADOPCIÓN | IMPUESTOS GENÉRICOS COMPRENDIDOS POR COLOMBIA | IMPUESTOS PARTICULARES | OBSERVACIONES | POSIBILIDAD DE APLICAR ICA |
|---|-----------------|--|---|---|----------------------------|
| Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte | 2016 | Impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital exigibles en nombre del Estado | Impuesto sobre la renta y complementarios Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) | El convenio también será aplicable a los impuestos idénticos o sustancialmente similares, que se establezcan después de la fecha de su firma en adición a, o en lugar de, los impuestos existentes. | Media |
| Gobierno de la República Francesa | 2015 | Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio | Impuesto sobre la renta y complementarios Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) | El convenio será aplicable a los impuestos que sean idénticos o sustancialmente similares y que se establezcan después de la fecha de su firma, además, o en lugar de, los impuestos existentes. | Media |

| ESTADO CONTRATANTE | AÑO DE ADOPCIÓN | IMPUESTOS GENÉRICOS COMPRENDIDOS POR COLOMBIA | IMPUESTOS PARTICULARES | OBSERVACIONES | POSIBILIDAD DE APLICAR ICA |
|--------------------------|-----------------|--|---|--|----------------------------|
| Estados Unidos Mexicanos | 2009 | Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción | Impuesto sobre la renta y complementarios Impuesto de orden nacional sobre el patrimonio | El convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga e impuestos que se establezcan después de su firma, y que se añadan a los actuales o los sustituyan. | Alta |
| República Checa | 2012 | Impuestos sobre la renta exigibles por el Estado | Impuesto sobre la renta y complementarios | El acuerdo se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan después de la fecha de su firma, y que se añadan a los actuales o los sustituyan. | Media |
| Confederación Suiza | 2007 | Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o autoridades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción | Impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto de orden nacional sobre el patrimonio | El convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan luego de la fecha de su firma, y que se añadan a los actuales o los sustituyan. | Alta |

| ESTADO CONTRATANTE | AÑO DE ADOPCIÓN | IMPUESTOS GENÉRICOS COMPRENDIDOS POR COLOMBIA | IMPUESTOS PARTICULARES | OBSERVACIONES | POSIBILIDAD DE APLICAR ICA |
|--------------------------|-----------------|--|---|--|----------------------------|
| República Portuguesa | 2010 | Impuesto sobre la renta exigible el Estado | Impuesto sobre la renta y complementarios | El convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan después de la fecha de su firma, y que se añadan a los actuales o los sustituyan. | Media |
| La República de la India | 13/05/2011 | Impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados contratantes o por sus subdivisiones políticas o entidades locales o territoriales, cualquiera que sea el sistema de exacción | Impuesto sobre la renta y complementarios | El Acuerdo se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan después de la fecha de su firma, y que se añadan a los actuales o los sustituyan. | Alta |
| Reino de España | 2005 | Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción | Impuesto sobre la renta y complementarios | El convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan después de la fecha de su firma y que se añadan a los actuales o los sustituyan. | Alta |

| ESTADO CONTRATANTE | AÑO DE ADOPCIÓN | IMPUESTOS GENÉRICOS COMPRENDIDOS POR COLOMBIA | IMPUESTOS PARTICULARES | OBSERVACIONES | POSIBILIDAD DE APLICAR ICA |
|--------------------|-----------------|--|---|--|----------------------------|
| República de Corea | 2010 | Los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción | Impuesto sobre el patrimonio | El convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga que se establezcan después de la fecha de su firma, y que se añadan a los actuales o los sustituyan. | Alta |
| República de Chile | 2007 | Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción | Impuesto sobre la renta y complementarios Impuesto de orden nacional sobre el patrimonio | El convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga e impuestos que se establezcan después de la fecha de su firma, y que se añadan a los actuales o los sustituyan. | Alta |

Fuente: elaboración propia a partir de la consulta de los CDI suscritos por Colombia.

Actividad de servicios

Siguiendo la línea de la Ley 14 de 1983, para la actividad de servicios la reforma tributaria indicó que el ingreso se entenderá percibido en el lugar donde se ejecute su prestación. Se exceptuaron de la norma general algunos casos, que se enumeran a continuación.

- ▶ Para la actividad de transporte, el ingreso se entenderá percibido en la jurisdicción donde se despacha el bien, la mercancía o la persona. Esta previsión fija un parámetro claro e inequívoco que determina un alto grado de seguridad jurídica para contribuyentes y administraciones subnacionales.
- ▶ Para los servicios de televisión, acceso a internet por suscripción y telefonía fija, el ingreso se entiende percibido en el municipio en el que se encuentre el suscriptor del servicio, según el lugar informado en el respectivo contrato. Esta previsión fija un parámetro claro e inequívoco que determina un alto grado de seguridad jurídica para contribuyentes y administraciones subnacionales.
- ▶ Para el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos, la Ley 1819 del 2016 determinó que el ingreso se entiende percibido en el domicilio principal que el usuario registre en el momento de la suscripción del contrato o en una posterior actualización. Esta previsión cambia la determinación adoptada por el Consejo de Estado y desconoce la realidad técnica que hace posible prestar este tipo de servicios. En efecto, como se explicó, luego de un riguroso análisis técnico el Consejo de Estado⁸⁸

88 Véase la nota 65.

concluyó que los servicios por concepto de telefonía móvil celular se entienden prestados en el lugar en el que está instalado el *switch*.

Además, la reforma tributaria determinó que las empresas de telefonía móvil deberán llevar un registro de ingresos discriminados por cada municipio o distrito, conforme a la regla establecida y que el valor de los ingresos cuya jurisdicción no pueda determinarse se distribuirá proporcionalmente en el total de municipios según su participación en los ingresos ya distribuidos. En mi concepto la norma no guarda concordancia con la realidad operativa de la prestación del servicio, y la regla de territorialidad establecida terminará por fortalecer las finanzas de las grandes ciudades. Además, dificultará los ejercicios de fiscalización de las administraciones locales dada la dificultad probatoria que genera la nueva previsión de territorialidad.

Otros aspectos de la reforma tributaria

Finalmente, se hace mención a dos novedades introducidas por la Ley 1819 del 2016. En primer lugar, la inclusión de un formulario único nacional cuyo diseño se encomendó a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público⁸⁹ y la posibilidad de realizar la presentación y el pago del ICA desde cualquier lugar del país, a través del sistema financiero. Dicha novedad responde a las deficiencias detectadas en la simplicidad del tributo y, sin duda alguna, beneficiará a los contribuyentes disminuyendo los costos de transacción. No obstante, la previsión normativa será un reto para la entidad encargada del diseño, pues deberá

89 L. 1819/2016, art. 344.

uniformar bajo un mismo formulario el sinnúmero de posibilidades heredadas de la notoria dispersión normativa que presenta el impuesto.

En segundo lugar, la posibilidad de que los concejos municipales establezcan un sistema preferencial para el ICA, bajo el cual se liquide el valor total del impuesto en un número de UVT determinado con base en factores tales como promedios por actividad, sectores, área del establecimiento comercial, consumo de energía y otros factores objetivos indicativos del nivel de ingresos de la actividad económica desarrollada. Los contribuyentes cobijados por la norma deberán cumplir con la totalidad de los requisitos para pertenecer al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas⁹⁰, entre otras obligaciones dispuestas en los acuerdos municipales. La novedad normativa resulta análoga al monotributo⁹¹ creado en el artículo 165 de la Ley 1819 del 2016, funge como medida para simplificar tanto el cumplimiento tributario por parte del contribuyente como el proceso de recaudo por parte de los municipios, que atiende la recomendación elevada por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria relativa a modificar la estructura del tributo teniendo en cuenta el tamaño del establecimiento y del municipio. Se resalta la gran responsabilidad que la norma deja en cabeza de los entes subnacionales de ejercer su poder tributario derivado con apego al principio de legalidad tributaria, tantas veces discutido y analizado en la jurisprudencia nacional.

90 De conformidad con lo establecido en el artículo 499 del Estatuto Tributario.

91 Véase Estatuto Tributario, artículo 903.

La reforma tributaria estructural: ¿un avance insuficiente?

A pesar de los efectos positivos que se esperan de la aplicación de los cambios normativos del ICA, principalmente aquellos que unificaron el tratamiento del impuesto en el orden nacional y los que fijaron normas de territorialidad claras que fortalecen la seguridad jurídica en la aplicación del impuesto, tanto para las administraciones locales como para los contribuyentes, no pueden desconocerse los grandes pendientes que dejó la reforma tributaria estructural en la formulación de soluciones a los problemas que históricamente ha originado el impuesto. Es lamentable que la reforma tributaria no hubiera acogido las recomendaciones de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria relativas a la simplificación de tarifas y a la definición de la territorialidad del impuesto teniendo como referente el sitio de residencia de la empresa, lo que permite descontar lo que se pagó en otros municipios, así como la determinación de reglas claras que pusieran fin a las controversias suscitadas por las denominadas rentas pasivas. Asimismo, resultó desalentador que no hubiera analizado las problemáticas de la concentración en el recaudo por ICA y fijado una política pública que permitiera mejorar los índices de equidad fiscal.

Al respecto, Osorio Cantillo manifestó:

Desde hace varios años los departamentos y municipios vienen solicitando se efectúe una revisión al sistema tributario territorial que implique la actualización técnica y legislativa de una regulación que lleva algo más de treinta años, que les otorgue reales posibilidades de desarrollo en autonomía y eficiencia financiera [...].

Pasó el año 2016 sin que el Gobierno atendiera esas observaciones y nuevamente, como ha venido sucediendo en las reformas tributarias de los últimos veinte años, en la reforma tributaria nacional se permitió la inclusión de algunos artículos de impuestos territoriales, casi siempre para atender problemas puntuales evidenciados por los grandes municipios y sin consideración alguna para los pequeños municipios que pueden representar cerca del 90 %⁹².

En este orden de ideas, es menester resaltar que varios de los problemas en la aplicación del ICA descritos en este documento no cuentan en el actual marco normativo y jurisprudencial con una determinación objetiva que permita aplicar los supuestos fácticos a las previsiones jurídicas, de forma tal que su solución es incierta. Veamos.

- ▶ El gravamen con ICA de los ingresos obtenidos por decreto de dividendos, intereses por financiación, intereses moratorios e incrementos en la valoración de participaciones en fondos de inversión colectiva resulta incierto en el actual régimen jurídico.
- ▶ Una operación empresarial bajo la cual se establezcan dos sedes fabriles en un mismo proceso productivo no cuenta con una directriz legal o jurisprudencial que permita atribuir la potestad de gravar con ICA a una determinada jurisdicción.
- ▶ Un esquema de comercialización de bienes bajo el cual se fijan los elementos esenciales del contrato en el exterior estaría potencialmente fuera del alcance del gravamen del ICA, a pesar de que la actividad comercial tiene plenos efectos en diferentes jurisdicciones municipales.

92 Osorio Cantillo, *Tributación territorial*, 681.

- ▶ En la prestación de servicios de suscripción para acceder a contenido publicado en internet, la territorialidad la definiría la regla general, esto es, el lugar donde se ejecute su prestación, lo cual resultaría sujeto a un amplio espectro interpretativo. Bien puede atribuirse como lugar de prestación el lugar donde reciba el servicio el suscriptor, o donde se desarrolle el contenido publicado. Bajo este esquema sería imposible atribuir la territorialidad, en la medida en que ambas opciones podrían realizarse desde cualquier parte del mundo.

Estas controversias tan solo constituyen los síntomas y no pueden confundirse con el problema que las origina: la deficiencia del marco legal del ICA. A partir de este análisis, se responde el cuestionamiento formulado como problematización, en el sentido de concluir que el marco legal y jurisprudencial colombiano del ICA no cuenta con directrices que permitan establecer de forma clara e inequívoca los ingresos objeto de gravamen y la potestad para el cobro del impuesto en las operaciones empresariales realizadas desde y hacia múltiples jurisdicciones.

Posibles soluciones

Las deficiencias del marco legal del ICA hacen necesario reflexionar respecto de las alternativas para su solución. He aquí algunas de ellas.

Abolición del ICA

La supresión del ICA es una idea que se ha contemplado desde tiempo atrás, incluso antes de la expedición de la Ley 14 de 1983.

Una de las primeras propuestas para reemplazar este impuesto se expuso en 1965 por el estudio *Joint Tax Program* de la organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo. En este, se consideró conveniente unificar la base sobre las ventas brutas en vez de la combinación de criterios utilizados por el ICA⁹³. En 1974 la Misión Mussgrave evidenció que se trataba de un impuesto complicado y frecuentemente modificado por las entidades subnacionales, a pesar de tener gran relevancia en las finanzas públicas territoriales, pues para aquella época era la segunda categoría de ingresos municipales. Desde la óptica económica, a partir de los hallazgos expuestos la misión calificó el ICA como un impuesto a las ventas rudimentario, que afectaba la base de las ventas brutas y que además resultaba inequitativo y antitécnico⁹⁴. Por estas razones, la misión recomendó su abolición y propuso cuatro alternativas para su reemplazo⁹⁵:

- ▶ Conversión del impuesto en un gravamen sobre las ventas.
- ▶ Suplemento municipal al impuesto nacional de ventas.
- ▶ Sobretasa municipal al impuesto de renta a las sociedades.
- ▶ Impuesto municipal a las ventas al detal.

Respecto de la última opción planteada por la misión Musgrave, Lewin Figueroa opina que

93 Alfredo Lewin Figueroa, "El impuesto de industria y comercio. Comentarios al *Informe Bird-Wiesner*", en *Estudios de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1982), 257.

94 Posada García-Peña, *El impuesto de industria y comercio*, 11.

95 Lewin Figueroa, *El impuesto de industria y comercio*, 258.

[...] adoptar en Colombia un sistema de impuesto de ventas al detal de valor agregado o eventualmente monofásico que podría reemplazar al gravamen nacional a las ventas y absorber al Impuesto de Industria y Comercio. Me parece que este podría ser un rumbo de desarrollo de la estructura tributaria del país y pienso que la objeción que se plantea contra este impuesto de ventas al detal se relaciona esencialmente con las dificultades de implementarlo a nivel municipal o sea administrándolo con los muy escasos recursos locales⁹⁶.

Sin embargo, las referidas iniciativas por abolir el ICA no fueron acogidas por los Gobiernos de la época, que, en su lugar, lo fortalecieron con la expedición de la Ley 14 de 1983.

Hoy en día, antes de tomar la decisión de abolir el ICA se deben analizar varios factores. En primer lugar, desde el punto de vista jurídico se debe tener en cuenta que

- ▶ De conformidad con lo establecido en el artículo 362 de la Constitución Política, los impuestos de entidades territoriales gozan de protección constitucional y, en consecuencia, la ley no puede trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior⁹⁷. Si bien es cierto que lo que se pretende con la abolición del ICA no es trasladar los recursos fiscales a la Nación, sino suplir los ingresos generados por dicho impuesto por otro tipo de renta asignada a los municipios y distritos, dicha previsión constitucional dificultaría una supresión del ICA por la vía legal.

⁹⁶ *Ibid.*

⁹⁷ Véase CConst., C-304/2012, M. V. Calle Correa.

- ▶ Suplir la renta del ICA por una asignación de recursos desde el presupuesto nacional a los municipios y distritos, en primer lugar y sin ahondar en un estudio económico técnico, no tendría efecto fiscal para la Nación, pues según lo establecido en el artículo 115 del Estatuto Tributario es deducible del impuesto sobre la renta el 100 % del ICA efectivamente pagado durante el año gravable.
- ▶ En caso de que pudieran suplirse los recursos fiscales generados por el ICA por una apropiación presupuestal que constituya un fondo con destino territorial, como ocurrió en el caso de los recursos de las regalías⁹⁸, se generaría un intenso debate en la construcción de los aspectos técnicos por tener en cuenta en la redistribución subnacional de los recursos. Sin embargo, sería una oportunidad ideal para mejorar la equidad de las finanzas territoriales y corregir los efectos negativos de la marcada concentración del recaudo fiscal en las grandes ciudades.

En segundo lugar, desde el punto de vista político, una medida como abolir el ICA y suplir los recursos fiscales por una asignación de recursos desde el presupuesto nacional a los municipios y distritos encontraría una gran oposición por parte de las grandes ciudades, cuyos presupuestos de ingresos se verían sacrificados en pro de la equidad fiscal territorial. En mi opinión, con el esquema político nacional, la oposición de las grandes ciudades bastaría para que la propuesta fracasara.

Finalmente, desde el punto de vista económico, se debe considerar que

98 Véase Acto legislativo 05 del 18 de julio del 2011 y CConst., C-121/2013, M. González Cuervo, CConst., C-010/2013, L. E. Vargas Silva.

- ▶ El ICA ha sido calificado como un impuesto sin seguridad jurídica, complejo e ineficiente, de forma tal que su supresión disminuiría los costos de transacción en que incurren fiscos y contribuyentes para su operación.
- ▶ Suplir la renta del ICA por una asignación de recursos desde el presupuesto nacional sería una contradicción a los esfuerzos estatales de los últimos años para promover la autonomía fiscal de los entes territoriales⁹⁹ y coadyuvaría a la indeseable pereza fiscal de los municipios. Sobre el particular advierten Isignares Gómez y Sánchez Peña:

Las mayores transferencias nacionales sin duda desestimularon la generación de rentas propias por parte de las autoridades locales, quienes legalmente tenían asegurado un porcentaje de los recursos de la Nación para atender sus necesidades de gasto. Ello condujo a que en Colombia las haciendas descentralizadas se convirtieran en haciendas con “pereza fiscal” y “parasitarias”, dependientes de las transferencias intergubernamentales, generando un desbordamiento en el gasto público territorial debido a la desigualdad entre el poder tributario y el poder de gasto de dichos entes¹⁰⁰.

99 La autonomía fiscal de los entes subnacionales se enmarca en la posibilidad de ejercer de forma independiente su poder fiscal. El ejercicio de este último se expresa en una triple dimensión: el poder tributario, el poder de gestión y el poder de disposición.

100 Roberto Isignares Gómez y Mary Claudia Sánchez Peña, “El poder tributario: organización y estructura en el Estado colombiano”, en *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, editado por Julio Roberto Piza Rodríguez (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010), 79.

Reformulación legal del ICA

La solución de mayor aceptación desde la óptica doctrinaria para las problemáticas del ica consiste en actualizar la normatividad que regula el impuesto, de forma tal que, al establecer previsiones legales suficientes para atender los retos de la operación empresarial actual, se logre la seguridad jurídica deseada por los contribuyentes y la salvaguarda de los intereses fiscales de los municipios y distritos, en un contexto de legalidad, justicia y equidad tributaria. A favor de esta solución se han identificado, entre otros, los siguientes pronunciamientos de la doctrina:

El Impuesto de Industria y Comercio presenta graves falencias en su estructura jurídica y técnica anclada en la Ley 14 de 1983, que pretendió ser una ley marco del tributo, muy general, y por ello dejó la definición y desarrollo en manos de los concejos municipales. En lugar de avanzar por ese camino se han generado múltiples dificultades relativas a la sujeción pasiva, el hecho generador, a la base gravable, a las exenciones, y en especial a la territorialidad de las actividades¹⁰¹.

También se le ha calificado como un impuesto obsoleto, por cuanto, desde un punto de vista conceptual, es un impuesto sobre las ventas en cascada o acumulativo, cuyo diseño es nocivo económicamente, pues discrimina las actividades comerciales de ciclos largos de comercialización, de alta rotación y bajos márgenes de utilidad, en la medida en que se incrementa el precio por cuenta del

101 Antonio Quiñones Montealegre, “Industria y comercio: base gravable–exclusiones–no sujeción”, en *Estudios críticos de la jurisprudencia tributaria*, tomo 1 (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2011), 338.

impuesto, porque su diseño corresponde, como ya se advirtió, a un impuesto acumulativo¹⁰².

Actualmente existe un contexto en el que: (i) Los negocios resultan cada vez más complejos, (ii) el legislador no tiene plenas capacidades de crear normas que logren regular un mercado tan cambiante, (iii) existen exclusiones y exenciones especiales respecto de cada industria y sujetos, y (iv) las administraciones buscan aumentar su recaudo. En este escenario los jueces se ven obligados a dirimir estos conflictos y a resolver cómo las normas vigentes deben interpretarse y aplicarse frente a la actual complejidad de los negocios e intereses de los contribuyentes. Adicionalmente, este contexto hace que ineludiblemente los pronunciamientos no siempre resulten ser lo más adecuados frente a la naturaleza de los impuestos, las particularidades de los negocios, sus especificidades y las líneas jurisprudenciales que existían o han sido desarrolladas por el Consejo de Estado¹⁰³.

Se concluye entonces que es procedente optar por la segunda propuesta de solución, realizando los ajustes pertinentes al marco de regulación del ICA.

SOLUCIÓN

La estrategia de solución escogida, esto es, una reforma al marco legal del ICA, debe responder a las deficiencias que

- 102 Julio Roberto Piza Rodríguez, “El impuesto de industria, comercio, avisos y tableros”, en *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2016), 136.
- 103 Adrián Fernando Rodríguez Piedrahíta, “Recientes desarrollos jurisprudenciales en materia de impuesto de industria y comercio”, en *Estudios críticos de la jurisprudencia tributaria*, tomo 5 (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2016), 344.

en la narrativa se identificaron como síntomas del problema. En ese sentido, la propuesta de reforma al ICA propenderá por responder a los siguientes aspectos.

Definición técnica del hecho generador

Como se indicó, la redacción del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 no resulta técnica por cuanto las actividades comerciales, industriales y de servicio se refieren a presupuestos fácticos cuya realización genera las obligaciones tributarias del ICA, es decir que la norma describe elementos propios del hecho generador y no de la materia imponible. Haciendo una evaluación de la redacción de la configuración normativa de los impuestos más relevantes en el sistema tributario colombiano, se encuentra una referencia expresa al hecho generador y no a la materia imponible, situación que se tendrá presente en la propuesta de modificación al hecho generador del ICA.

Inclusión de definición de ingreso para efectos del ICA

En la medida en que el marco legal actual del ICA carece de una definición de ingreso, concepto que resulta esencial para determinar el hecho generador del impuesto, es pertinente proponer una definición técnica de este. De esta manera se espera dar solución definitiva a controversias como la suscitada con ocasión del recaudo de ingresos para terceros.

Redefinición de actividad comercial

La definición de *actividad comercial* en el marco legal ICA ha creado múltiples controversias por la ambigüedad e indeterminación jurídica que genera la remisión normativa

al numeral 19 del artículo 20 del Código de Comercio. Una redefinición legal que excluya del ICA los ingresos obtenidos por “los demás actos y contratos regulados por la ley mercantil”, brindaría certeza jurídica respecto de las operaciones sujetas al gravamen, lo cual prevendría conflictos entre los fiscos y los contribuyentes.

Novedades en la exclusión de ingresos gravados

La propuesta normativa, en la búsqueda de una solución definitiva a las problemáticas señaladas a lo largo de este escrito en relación con las rentas pasivas, plantea excluir de la base gravable del ICA:

- ▶ Los ingresos causados no consolidados, correspondientes a actualizaciones de valor dentro del plazo legal o contractual fijado para su exigibilidad, tales como diferencia en cambio y actualizaciones por valuación.
- ▶ Los ingresos producto de la aplicación del método de participación patrimonial.
- ▶ Los dividendos.
- ▶ Los rendimientos financieros obtenidos por contribuyentes diferentes a aquellos que se dediquen de forma profesional y habitual a la inversión en instrumentos financieros.
- ▶ Los intereses moratorios.

Consagración de una base gravable especial para la realización de actividades comerciales sobre bienes producidos

Esta novedad normativa tiene como propósito distribuir los ingresos del ICA en las jurisdicciones que participan en la

operación empresarial del contribuyente, sin que se genere un efecto de doble imposición, ni se contravenga la esencia del hecho generador del impuesto. En este sentido, la propuesta va encaminada a segmentar los ingresos del contribuyente que desarrolla actividades industriales en una jurisdicción y comercializa los bienes producidos en otras, tomando para el efecto: (1) como ingreso gravado en la actividad industrial el costo de los bienes producidos, y (2) como ingreso gravado en la actividad comercial la diferencia entre el precio de venta y el costo de los inventarios.

Creación del concepto de establecimiento permanente territorial

La creación del *establecimiento permanente territorial* como una figura análoga al establecimiento permanente propio de la tributación internacional encuentra su razón de ser en la congruencia que brindaría a la atribución de ingresos generados en cada jurisdicción en la que actúe el contribuyente y la consecuente seguridad jurídica, lo cual evitaría controversias por la territorialidad del tributo.

El establecimiento permanente territorial, entendido como un lugar fijo de negocios ubicado dentro de una jurisdicción municipal o distrital a través del cual el empresario realiza toda o parte de la actividad gravada con ICA, comprende:

- ▶ Los establecimientos de comercio.
- ▶ Las sucursales.
- ▶ Las agencias y oficinas.
- ▶ Las fábricas y talleres.
- ▶ Las minas, las canteras, los pozos de petróleo y gas o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.

- ▶ Las antenas para la transmisión de voz y datos a través de dispositivos móviles.

Es de resaltar que la figura de establecimiento permanente adoptada por la tributación internacional precisamente surge para evitar problemas de doble tributación local. Así las cosas, si la regla general de territorialidad en el ICA ha sido la de gravar el ingreso obtenido en la jurisdicción donde se ejerce la actividad industrial, comercial o de servicios que lo origina, en mi consideración, no existe figura jurídica más apropiada que el establecimiento permanente para determinar la territorialidad del impuesto.

Vale la pena traer a colación una de las controversias evidenciadas en la narrativa: una operación empresarial bajo la cual se establezcan dos sedes fabriles en un mismo proceso productivo. En este caso, cada sede fabril se constituiría como establecimiento permanente territorial y, en conexidad con la norma propuesta en el apartado anterior, se le atribuiría a cada sede fabril como base gravable el aporte que realice a la conformación del costo de los productos fabricados.

Modificación de las reglas para determinar la territorialidad del ICA

En concordancia con la propuesta señalada en “Consagración de una base gravable especial para la realización de actividades comerciales sobre bienes producidos”, se establece como novedad en la territorialidad del ICA la imputación de los ingresos gravados a favor de la jurisdicción donde se encuentre el establecimiento permanente territorial que realiza la actividad del hecho generador. Asimismo, la propuesta normativa considera como regla residual de atribución de territorialidad la residencia fiscal territorial para el vendedor.

Dicha regla se podría aplicar cuando no sea posible atribuir la realización de la actividad a un establecimiento permanente territorial y en los casos en que la operación empresarial pueda erosionar la carga fiscal del ICA, a saber:

- ▶ Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, ventas por televisión y ventas electrónicas.
- ▶ En los servicios de acceso por suscripción a contenido publicado en internet o de descargas de datos.

PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

PROYECTO DE LEY

Exposición de motivos al proyecto de ley por medio del cual se modifica el marco legal del impuesto de industria y comercio

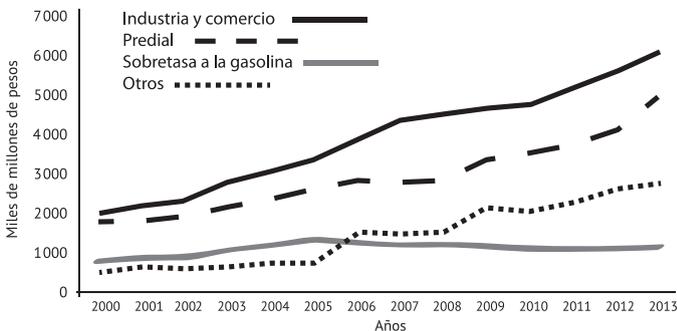
Objetivo

El presente proyecto de ley que se presenta al Honorable Congreso de la República tiene como principal objetivo la actualización del marco legal del ICA, para contar con una normatividad que sea acorde al desarrollo de las operaciones empresariales actuales. Con las modificaciones al marco legal del ICA se espera brindar una solución normativa al gran número de controversias que se han presentado en sede jurisdiccional durante las últimas décadas, de forma tal que tanto los contribuyentes como los fiscos subnacionales cuenten con un marco legal claro e inequívoco que brinde seguridad jurídica.

Contexto de la modificación

El impuesto de industria y comercio (ICA) constituye en la actualidad uno de los tributos más importantes para los municipios y distritos, dada su relevancia al ser una de las principales fuentes de generación de ingresos fiscales para estos entes territoriales. Según el Departamento Nacional de Planeación, el ICA fue el impuesto que mayor recaudo reportó al agregado de municipios nacionales para las vigencias fiscales 2000 y 2013. Además, su proyección de recaudo presenta una tendencia ascendente, como se muestra en la siguiente gráfica:

Evolución recaudo tributario municipal, 2000-2013



Fuente: Cálculos DNP-DDTS, con base en información reportada por las entidades territoriales a través del Formulario Único Territorial-FUT, 2013. Cifras en miles de millones de pesos constantes del 2013.

En igual sentido, el ICA representa un gravamen relevante para las finanzas de los particulares, en la medida en que su impacto se determina como una fracción de los ingresos derivados de la actividad empresarial. En efecto, el hecho generador del impuesto está constituido por la realización

de actividades que la ley ha categorizado como industriales, comerciales y de servicios, a la vez que ha determinado como base gravable del impuesto los ingresos obtenidos por dichas actividades. Así las cosas, el ICA representa una carga económica inherente al desarrollo de una empresa, independientemente de que su ejercicio lo realice una persona natural o jurídica, de forma permanente u ocasional, con o sin establecimiento de comercio.

No obstante la importancia del ICA para el sistema tributario subnacional, la realidad ha demostrado un sinnúmero de problemáticas en su aplicación, las cuales se evidencian en la alta litigiosidad que origina el impuesto. La doctrina tributaria especializada atribuye los problemas del ICA a deficiencias en su marco normativo. La regulación de la estructura jurídica del ICA se fundamenta en la Ley 14 de 1983, que ha sufrido múltiples modificaciones, pero no se ha realizado una reforma estructural del impuesto.

Las dificultades en la aplicación del ICA evidencian una estructura legal desactualizada al compararla con el vertiginoso desarrollo y los cambios sufridos en la estructura, la forma y los medios que materializan la realización de las actividades comerciales, industriales y de servicios, esencia misma del impuesto.

Ahora bien, con la reforma tributaria estructural adoptada a través de la Ley 1819 del 2016, se hizo una modificación al marco legal del impuesto de industria y comercio, que introdujo nuevos parámetros en la constitución de la base gravable, reglas específicas para la territorialidad del impuesto y la creación de un formulario único nacional. Estas modificaciones, aun cuando implicaron un avance en la normatividad, ponen en evidencia circunstancias que contrarían la dogmática del impuesto y que posibilitan su erosión tributaria.

Análisis del contenido del proyecto

El análisis del presente proyecto de ley se estructura a partir de lo señalado por la doctrina nacional que ha estudiado el impuesto de industria y comercio, la cual ha identificado las siguientes problemáticas.

LA INDETERMINACIÓN LEGAL DE LOS INGRESOS GRAVADOS CON ICA

Definición del hecho generador del impuesto

La redacción del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 no resulta técnica, pues confunde la materia imponible con el hecho generador. Al evaluar la redacción de la configuración normativa de los impuestos más relevantes en el sistema tributario colombiano se encuentra una referencia expresa al hecho generador y no a la materia imponible, situación que se tendrá presente en la propuesta de modificación al hecho generador del ICA.

Definición de ingreso para efectos del ICA

En la medida en que el marco legal actual del ICA carece de una definición de *ingreso*, concepto que resulta esencial para determinar el hecho generador del impuesto, es pertinente proponer una definición técnica de este. La definición más acorde es la que brinda la ciencia contable, bajo la cual se reconocen los ingresos como uno de los elementos esenciales de los estados financieros. Es de advertir que no todos los hechos económicos reconocidos como ingresos en el universo contable pueden tenerse como ingresos gravados para efectos del ICA, puesto que la definición del hecho generador restringe los ingresos gravados a los originados en las actividades industriales, comerciales y de servicios.

Exclusión de ingresos

En la búsqueda de una solución definitiva a las problemáticas suscitadas en la obtención de ingresos por rentas pasivas, se debe determinar de forma expresa excluir de la base gravable del ICA aquellos ingresos que generan ambigüedad en la aplicación de la norma.

Para el caso de los ingresos por dividendos, se debe tener presente que su inclusión dentro de la base gravable del ICA generaría grandes controversias y conflictos al aplicar los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia, por cuanto en virtud de tales convenios, cuando el país obre como Estado fuente, estaría sujeto a gravar los dividendos a una tarifa máxima del 5 % o del 15 %, según corresponda. Dentro de estas tarifas se debe incluir un eventual gravamen por ICA, razón por la cual se excluye expresamente este impuesto.

Para el caso de los rendimientos financieros, se propone gravar únicamente los que obtienen los contribuyentes que se dediquen de forma profesional y habitual a la inversión en instrumentos financieros, pues son ellos quienes obtienen los rendimientos financieros por el ejercicio de la actividad comercial.

La actividad comercial

La definición de *actividad comercial* en el marco legal del ICA ha creado múltiples controversias por la ambigüedad e indeterminación jurídica que genera la remisión normativa al numeral 19 del artículo 20 del Código de Comercio. La definición legal que se propone excluye de forma expresa la remisión legal al numeral citado, lo cual brinda certeza jurídica respecto de las operaciones sujetas al gravamen.

Base gravable especial para la realización de actividades comerciales sobre bienes producidos

Esta novedad normativa tiene como propósito distribuir los ingresos del ICA en las jurisdicciones que participan en la operación empresarial del contribuyente, sin que se genere un efecto de doble imposición ni se contraenga la esencia del hecho generador del impuesto. En este sentido, la propuesta va encaminada a segmentar los ingresos del contribuyente que desarrolla actividades industriales en una jurisdicción y comercializa los bienes producidos en otras, tomando para el efecto: (1) como ingreso gravado en la actividad industrial el costo de los bienes producidos, y (2) como ingreso gravado en la actividad comercial la diferencia entre el precio de venta y el costo de los inventarios.

Establecimiento permanente territorial

La creación del establecimiento permanente territorial como una figura análoga al establecimiento permanente propio de la tributación internacional encuentra su razón de ser en la congruencia que brindaría a la atribución de ingresos generados en cada jurisdicción en la que actúe el contribuyente y la consecuente seguridad jurídica, lo que evitaría controversias por la territorialidad del tributo. Es de resaltar que la figura de establecimiento permanente adoptada por la tributación internacional precisamente surge para evitar problemas de doble tributación local. Así las cosas, si la regla general de territorialidad en el ICA ha sido la de gravar el ingreso obtenido en la jurisdicción donde se ejerce la actividad industrial, comercial o de servicios que lo origina, no existe figura jurídica más apropiada que el establecimiento permanente para determinar la territorialidad del impuesto.

Reglas para determinar la territorialidad del ICA

En concordancia con la propuesta señalada en el literal anterior, se establece como novedad en la territorialidad del ICA la imputación de los ingresos gravados a favor de la jurisdicción donde se encuentre el establecimiento permanente territorial que realiza la actividad del hecho generador. Asimismo, la propuesta normativa considera como regla residual de atribución de territorialidad la residencia fiscal territorial para el vendedor. Dicha regla se aplicará cuando no sea posible atribuir la realización de la actividad a un establecimiento permanente territorial y en los casos en que la operación empresarial pueda erosionar la carga fiscal del ICA.

LEY N.º X DE X

Por medio de la cual se modifica el marco legal del impuesto de industria y comercio

El Congreso de la República

DECRETA:

Artículo 1. Modifíquese el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el cual quedará así:

“Artículo 32. Hecho generador del impuesto de industria y comercio

El hecho generador del impuesto de industria y comercio es la obtención de ingresos derivados del ejercicio de las actividades industriales, comerciales y de servicios dentro de una jurisdicción municipal o distrital”.

Artículo 2. Adiciónese el artículo 32.1 a la Ley 14 de 1983 el cual quedará así:

“Artículo 32.1. Definición de ingreso e ingresos gravados

Se entiende por *ingreso* los incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

Para efectos del impuesto de industria y comercio el ingreso estará gravado cuando:

- A. Su origen esté determinado por el ejercicio de una actividad industrial, comercial o de servicios, de conformidad con las definiciones adoptadas en la presente ley.
- B. Los ingresos se encuentren devengados contablemente en el periodo gravable.
- C. No se trate de los ingresos exceptuados del impuesto de industria y comercio de conformidad con las reglas adoptadas en la presente ley”.

Artículo 3. Modifíquese el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, el cual quedará así:

“Artículo 35. Actividad comercial

Para efectos del impuesto de industria y comercio se consideran actividades comerciales las destinadas al expendio, la compraventa o la distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y los definidos como actos de comercio en los numerales 1 al 18 del artículo 20 del Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas como actividades industriales o de servicios”.

Artículo 4. Modifíquese el artículo 342 de la Ley 1819 del 2016, que modificó el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, el cual quedará así:

“Artículo 33. Base gravable y tarifa

La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos gravados percibidos por el contribuyente en el respectivo año gravable. No forman parte de la base gravable:

- A. Las devoluciones, los descuentos y las rebajas.
- B. Los ingresos derivados de la exportación de artículos de producción nacional.
- C. El recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado.
- D. Los ingresos por subsidios.
- E. Los ingresos causados no consolidados, correspondientes a actualizaciones de valor dentro del plazo legal o contractual fijado para su exigibilidad, tales como diferencia en cambio y actualizaciones por valuación.
- F. Los ingresos producto de la aplicación del método de participación patrimonial.
- G. Los dividendos.
- H. Los ingresos derivados de la producción primaria, agrícola, agropecuaria, ganadera y avícola, excluyendo las fábricas de productos alimenticios.
- I. Los ingresos derivados de la explotación de recursos naturales no renovables, de conformidad con lo establecido en el artículo 229 de la Ley 685 del 2001.
- J. Los ingresos obtenidos por los establecimientos educativos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, siempre que tales entidades estén vigiladas por una dependencia del Estado.

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los concejos municipales dentro de los siguientes límites:

1. Del dos al siete por mil (2 a 7 × 1000) para actividades industriales
2. Del dos al diez por mil (2 a 10 × 1000) para actividades comerciales y de servicios”.

Artículo 5. Adiciónese el artículo 33.1 a la Ley 14 de 1983, el cual quedará así:

“Artículo 33.1. Base gravable especial para la realización de actividades comerciales sobre bienes producidos.

La actividad industrial tendrá como base gravable el costo registrado de los inventarios producidos y enajenados durante el periodo gravable. Para efectos de determinar el costo de los inventarios se seguirán las mismas reglas aplicables para el impuesto sobre la renta.

Si la actividad comercial es precedida del desarrollo de una actividad industrial, se tendrá como base gravable la diferencia entre el costo registrado de los inventarios producidos y enajenados y su precio de venta durante el periodo gravable.

Artículo 6. Adiciónese el artículo 36.1 a la Ley 14 de 1983, el cual quedará así:

“Artículo 36.1. Establecimiento permanente territorial

Se entiende por *establecimiento permanente territorial* un lugar fijo de negocios ubicado dentro de una jurisdicción municipal o distrital, a través del cual el empresario realiza toda o parte de la actividad gravada con el impuesto de industria y comercio. Este concepto comprende:

- A. Los establecimientos de comercio.
- B. Las sucursales.
- C. Las agencias y oficinas.
- D. Las fábricas y los talleres.

- E. Las minas, las canteras, los pozos de petróleo y gas, o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.
- F. Las antenas para la transmisión de voz y datos a través de dispositivos móviles”.

Artículo 7. Modifíquese el artículo 343 de la Ley 1819 del 2016, el cual quedará así:

“Artículo 34.3. Territorialidad del impuesto de industria y comercio

Por regla general, el impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio o distrito en el cual se realice la actividad gravada.

En caso de que el contribuyente posea un establecimiento permanente territorial, el impuesto de industria y comercio respectivo se causará a favor del municipio o distrito en el cual se encuentre ubicado el establecimiento permanente territorial que desarrolla la actividad gravada.

Son reglas especiales para determinar la territorialidad del impuesto de industria y comercio:

1. En la actividad industrial:
 - a. El gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente territorial en el cual se desarrolle la actividad industrial.
 - b. En el evento en que en el proceso productivo de un mismo bien terminado confluyan sedes fabriles ubicadas en diferentes jurisdicciones, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en proporción al aporte que realice cada sede fabril al costo total de los activos.
2. En la actividad comercial:
 - a. Si la actividad se realiza a través de un establecimiento permanente territorial, se entenderá ejecutada en el municipio en donde este se encuentre.

b. Si no es posible asociar la actividad comercial a un establecimiento permanente territorial, se entenderá que esta se realiza en el municipio o distrito que constituya la residencia fiscal territorial para el vendedor.

c. Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, ventas por televisión y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio o distrito que constituya la residencia fiscal territorial para el vendedor.

3. En la actividad de servicios:

En la actividad de transporte, el ingreso se entenderá percibido en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, la mercancía o la persona.

En los servicios de televisión, acceso a internet por suscripción y telefonía fija, el ingreso se entiende percibido en el municipio en el que se encuentre el suscriptor del servicio, según el lugar informado en el respectivo contrato.

En los servicios de acceso por suscripción a contenido publicado en internet o de descargas de datos, el ingreso se entiende percibido en el municipio o distrito que constituya la residencia fiscal territorial para el vendedor.

En el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos, el ingreso se entiende percibido en proporción al uso de las antenas de transmisión requeridas para la prestación. Las empresas prestadoras del servicio deberán llevar un registro de los ingresos obtenidos por el uso de las antenas instaladas en cada jurisdicción”.

BIBLIOGRAFÍA

- “Abecé reforma tributaria”. *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)*, http://www.dian.gov.co/descargas/centrales/2017/Abecé_Reforma_Tributaria_2016.pdf.
- Aristizábal Mora, Natalia y Mario Posada García-Peña. “Actividad comercial en el impuesto de industria, comercio y avisos sobre intereses, dividendos y arrendamientos”, en *Estudios de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior*, dirigido por Cecilia Montero Rodríguez, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Alberto Múnera Cabas y Lucy Cruz de Quiñones. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006.
- Bravo Gaviria, Juan Rafael y Esperanza Buitrago Díaz. “Análisis económico de la problemática de los impuestos locales y los principios de la tributación”, en *La crisis de los impuestos locales. El caso del ICA, alumbrado público y estampillas*, editado por Esperanza Buitrago Díaz. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2016.
- Bravo González, Juan de Dios. “Industria y comercio—análisis de la jurisprudencia del Consejo de Estado”, en *Estudios críticos de la jurisprudencia tributaria*, tomo 5, dirigido por Gustavo Pardo Ardila. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2016.
- Cárdenas Santamaría, Mauricio y Valerie Mercer-Blackman. *Análisis del sistema tributario colombiano y su impacto sobre la competitividad*. Bogotá: Fedesarrollo, 2006.
- “Informe final presentado al ministro de Hacienda y Crédito Público”, Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, <https://comisionreformatributaria.wordpress.com/>.
- Isignares Gómez, Roberto y Mary Claudia Sánchez Peña. “El poder tributario: organización y estructura en el Estado colombiano”, en *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, editado por Julio Roberto Piza Rodríguez. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010.
- Lewin Figueroa, Alfredo. “El impuesto de industria y comercio. Comentarios al Informe Bird-Wiesner” en *Memorias Sextas Jornadas*

- Colombianas de Derecho Tributario*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1982.
- Lozano Rodríguez, Eleonora. *Justicia tributaria. Jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016*. Bogotá: Universidad de los Andes, 2018.
- Marín Erizalde, Mauricio. “Estructura jurídica del tributo: el hecho generador”, en *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, editado por Julio Roberto Piza Rodríguez. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010.
- “Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio”, *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)*, artículo 2, <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>.
- Osorio Cantillo, Sonia Alejandra. “Tributación territorial: una deuda sin saldar”, en *Análisis crítico de la reforma tributaria Ley 1819 del 2016*, editado por Julio Roberto Piza Rodríguez. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2017.
- Parra Ortiz, Harold Ferney. *El impuesto de industria y comercio*. Bogotá: Temis, 2004.
- Parra Ortiz, Harold Ferney, Esperanza Buitrago Díaz y Juan Rafael Bravo Gaviria. “Problemática del ICA, avisos y tableros, alumbrado público y estampillas y sus posibles soluciones a partir del derecho comparado” en *Estudios de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior*, dirigido por Mauricio Plazas Vega. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015.
- Piza Rodríguez, Julio Roberto. “El impuesto de industria, comercio, avisos y tableros”, en *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, coordinado por Julio Roberto Piza Rodríguez. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2008.
- Piza Rodríguez, Julio Roberto. “El impuesto de industria, comercio, avisos y tableros”, en *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano*, coordinado por Julio Roberto Piza Rodríguez. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2016.

- Posada García-Peña, Mario. *El impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en Colombia*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2008.
- Quiñones Montealegre, Antonio. “Industria y comercio: base gravable–exclusiones–no sujeción”, en *Estudios críticos de la jurisprudencia tributaria*, tomo 1, dirigido por Lucy Cruz de Quiñones. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2011.
- Quiñones Montealegre, Antonio. *El impuesto de industria y comercio. Conflictos y propuesta de reforma*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2009.
- Rodríguez Piedrahíta, Adrián Fernando. “Recientes desarrollos jurisprudenciales en materia de impuesto de industria y comercio”, en *Estudios críticos de la jurisprudencia tributaria*, tomo 5, dirigido por Gustavo Pardo Ardila. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2016.

Normas y leyes

- A. L. 05/2011
- L. 84/1915L. 72/1926
- L. 89/1936
- L. 14/1983
- L. 50/1984
- L. 49/1990
- L. 141/1994
- L. 383/1997
- L. 820/2003
- L. 1579/2012
- L. 1819/2016
- D. 3070/1983
- D. 624/1989
- D. L. 1421/1991
- D. D. 352/2002
- D. D. 118/2005

D. M. 090/2014

Acuerdo 704/2008. Concejo Municipal de Manizales.

Jurisprudencia

CConst., C-084/1995, A. Martínez Caballero.

CConst., C-222/1995, J. G. Hernández Galindo.

CConst., C-506/1995, C. Gaviria Díaz.

CConst., C-537/1998, A. Beltrán Sierra.

CConst., C-1040/2003, C. I. Vargas Hernández.

CConst., C-304/2012, M. V. Calle Correa.

CConst., C-121/2013, M. González Cuervo.

CConst., C-010/2013, L. E. Vargas Silva.

CE 3, junio 30/2001, 11001-03-26-000-2010-00024-00(38619), D. Rojas Betancourth.

CE 4, junio 16/1995, 7022, C. Sarria Olcos.

CE 4, septiembre 1.º/1995, 6026, C. Sarria Olcos.

CE 4, octubre 27/1995, 7286, J. E. Correa Restrepo.

CE 4, octubre 16/1996, A 107, D. Gómez Leyva.

CE 4, diciembre 13/1996, 8017, C. Sarria Olcos.

CE 4, julio 9/1999, 9383, D. Manrique Guzmán.

CE 4, mayo 5/2000, 68001233100011016019741, D. Gómez Leyva.

CE 4, octubre 5/2001, 12278, J. A. Palacio Hincapié.

CE 4, octubre 5/2001, 11870, G. Ayala Mantilla.

CE 4, noviembre 26/2003, 250002327000200011530113349, J. A. Palacio Hincapié.

CE 4, mayo 29/2005, 14582, M. I. Ortiz Barbosa.

CE 4, junio 23/2005, 05001232500019980949012441, L. López Díaz.

CE 4, junio 23/2005, 250002327000199900765 01, H. J. Romero Díaz.

CE 4, mayo 8/2008, 25000-23-27-000-2002-01179-01(15297), H. J. Romero Díaz.

- CE 4, septiembre 24/2008, 25000-23-27-000-2003-01799-01 (16163), M. I. Ortiz Barbosa.
- CE 4, diciembre 11/2008, 76001-23-31-000-2003-04785-01, M. T. Briceño de Valencia.
- CE 4, junio 7/2009, Exp. 16084, W. Giraldo Giraldo.
- CE 4, octubre 1.º/2009, 50001-23-31-000-2000-10130-01 (16974), M. T. Briceño de Valencia.
- CE 4, marzo 25/2010, 250002327000200600845-01, H. F. Bastidas Bárcenas.
- CE 4, junio 21/2011, 250002327000200500693-01, H. F. Bastidas Bárcenas.
- CE 4, septiembre 1.º/2011, 250002327000200700005-02 (17558), M. T. Briceño de Valencia.
- CE 4, septiembre 1.º/2011, 2500023270002006001363-01, H. F. Bastidas Bárcenas.
- CE 4, noviembre 17/2011, 25000-23-27-000-2008002870118277, W. Giraldo Giraldo.
- CE 4, septiembre 22/2013, 250002327000200800222-01, H. F. Bastidas Bárcenas.
- CE 4, noviembre 28/2013, 76001233100020100155601 (19303), M. T. Briceño de Valencia.
- CE 4, mayo 15/2014, 05001 233100020050779701 (19698), M. T. Briceño de Valencia.
- CE 4, junio 11/2014, 080012331000200700352-01, H. F. Bastidas Bárcenas.
- CE 4, septiembre 17/2014, 250002327000201000275 01 (19457), J. O. Ramírez Ramírez.
- CE 4, octubre 9/2014, 66001-23-31-000-2012-00156-01 (20416), M. T. Briceño de Valencia.
- CE 4, noviembre 20/2014, 250002327000200800209-01, H. F. Bastidas Bárcenas.
- CE 4, noviembre 20/2014, 17001-23-31-000-2010-00198-01 (20048), J. O. Ramírez Ramírez.

CE 4, junio 8/2016, 250002337000201300041-01 (21681), M. T. Briceño de Valencia.

CE 4, agosto 30/2016, 20833, M. T. Briceño de Valencia.

CE 4, marzo 30/2016, 47001 23 31 000 2011 00133 01, H. F. Bastidas Bárcenas.

CSJ Sala Plena, octubre 17/91, 2331, S. Rodríguez Rodríguez.

Conceptos

Concepto 554/1997

Concepto 706/1998

Concepto 966/2002

Concepto 987/2003

**BEPS: ECONOMÍA DIGITAL,
ENTIDADES CONTROLADAS EN
EL EXTERIOR, ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE Y BENEFICIARIO
EFECTIVO EN LA LEY 1819
DEL 2016***

Andrés González Cruz

* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.222>

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS, por sus siglas en inglés) es una directiva creada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en el 2014, cuyo objetivo principal es evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios tributarios internacionales. Muchos países de América Latina, como Costa Rica, Chile y algunos de la Unión Europea (UE), han realizado cambios normativos con el fin de cumplirla. En el 2016 Colombia implementó una reforma tributaria orientada a crear simplicidad, equidad, progresividad y fomento a la inversión, generar empleo formal y cumplir con estándares internacionales; sin embargo, no es claro el verdadero efecto de la nueva normatividad tributaria y si realmente cumple con los objetivos de la OCDE.

Vicente Fernández es un ingeniero colombiano que recibe una fuerte suma de dinero. Con sus recursos, decide realizar diferentes transacciones internacionales, como recibir servicios de una plataforma digital extranjera, crear una empresa en el exterior y acogerse al Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) entre Colombia y España, lo que a su vez genera nuevas transacciones internacionales. Un búlgaro llamado Boris compra una de las inversiones de Vicente y después crea unas oficinas en Colombia y una empresa en Uruguay con el fin de beneficiarse de las bajas tarifas tributarias de ese país. Vicente, quien aprendió sobre BEPS de una forma casual, quiere saber si utilizando mecanismos de planeación tributaria internacional la normatividad colombiana puede neutralizar los beneficios tributarios cumpliendo con los objetivos de esta directiva.

PALABRAS CLAVE

Beneficiario efectivo, Convenio para Evitar la Doble Imposición, economía digital, entidades controladas en el exterior, establecimiento permanente, impuestos indirectos, ingresos pasivos, plataforma digital, reforma tributaria, transacciones económicas.

GLOSARIO

Abuso del derecho: Este concepto en el contexto de BEPS consiste en la situación en que una persona actúa bajo una norma legal, pero su ejercicio resulta contrario a los fines económicos de esta. La definición dada trae la consecuencia del abuso, pero no explica el concepto.

Atribución de la renta: Es la asignación de un ingreso en la situación especial en la que una empresa principal y una secundaria realizan una actividad o prestan un servicio trabajando colectivamente.

Autoridad tributaria: Entidad pública de un país que se encarga de la supervisión y vigilancia de los contribuyentes de tributos.

Beneficiario efectivo: Concepto de derecho anglosajón que surge de dividir la propiedad en la titularidad jurídica y económica. El beneficiario efectivo es quien no tiene la titularidad jurídica, pero puede disponer o disfrutar del activo, es decir, tiene la titularidad económica.

BEPS: Siglas en inglés de *Base Erosion and Profit Shifting*, en español: erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Proyecto internacional creado por la

OCDE con el fin de modificar algunos lineamientos de la tributación internacional.

Control económico: Control que ejerce una persona natural o jurídica sobre una entidad al poder tomar decisiones económicas y administrativas.

Control Foreign Corporations (CFC): En español, entidades controladas en el exterior. El término hace referencia a un régimen de impuesto de renta que tiene como objetivo el antidiferimiento del pago del impuesto de entidades extranjeras.

Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI): Acuerdo de carácter internacional con posibilidad de ser bilateral o multilateral, que contiene un conjunto de normas tributarias con el objetivo de evitar la doble imposición jurídica y económica, frente a transacciones internacionales entre residentes de los países contratantes.

Economía digital: Concepto utilizado por la OCDE para referirse a las actividades económicas que se realizan a través de medios virtuales o digitales (internet).

Establecimiento permanente (EP): Lugar fijo de negocios que se establece en el territorio de un país.

Ficción jurídica: Realidad creada por una norma jurídica.

Impuesto indirecto: Impuesto que se puede trasladar a otras personas, como el impuesto sobre las ventas (IVA).

Rentas pasivas: Las que se obtienen por actividades no empresariales; usualmente su regulación se hace listándolas.

Treaty Shopping: Abuso de los beneficios de los tratados internacionales, específicamente en situaciones de residentes fiscales.

¿LA LEY 1819 DEL 2016 EVITA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y NEUTRALIZA EL TRASLADO DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES EN CUANTO A ECONOMÍA DIGITAL, ENTIDADES CONTROLADAS EN EL EXTERIOR, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y BENEFICIARIO EFECTIVO?

Vicente Fernández es un ingeniero de sistemas colombiano. Como muchos trabajadores en el país, en el 2012 quedó desempleado y decidió ocupar su tiempo libre en la creación de un *software*. Debido a que la anterior empresa donde él trabajó prestaba servicios contables, Vicente decidió crear un *software* especializado en la transmisión de información contable entre empresas.

Un día Pancho, un buen amigo de Vicente que se encontraba viviendo en California, Estados Unidos, decidió ayudarlo en su complicada situación económica y le habló de un negocio del cual sacar provecho. Luego de varios viajes por diferentes países del mundo, encontró una excelente oportunidad con la empresa Alphabet Inc., dueña de la empresa Google.

El negocio consistía en que Pancho y Vicente presentaban sus proyectos a Alphabet Inc. Si el *software* de ambos era aceptado, se dividirían las ganancias en partes iguales. Si solo aceptaban el de Pancho, él se quedaba con todas las ganancias. Si solo aceptaban el *software* de Vicente, Pancho recibiría un diez por ciento de las ganancias por gastos de representación; si ninguno de los proyectos era aceptado, no ocurriría nada entre ellos. Vicente, al ver que no tenía nada que perder, decidió aceptar la propuesta de Pancho, fue a la iglesia del Señor de los Milagros de Buga,

realizó varias oraciones y envió su proyecto a Estados Unidos, con la esperanza de salir de su complicada situación económica. Un martes de enero del 2014 a las tres de la mañana Vicente recibió una llamada de su amigo Pancho, dándole la buena noticia de que los dos proyectos fueron aceptados y que ambos recibirían la suma de seis millones de dólares, de los cuales tres millones serían de Vicente y los otros tres de Pancho, para cumplir con el acuerdo inicial.

Teniendo claro que recibiría una fuerte suma de dinero, Vicente se dedicó a investigar sobre posibles inversiones en otros países. Un día le habló de su idea de invertir en el exterior a su hijo Alejandro, que era estudiante de derecho. Él le contó que un tema muy importante de las inversiones es el efecto tributario en las jurisdicciones de diferentes países y que existen mecanismos de optimización de impuestos o planeación fiscal, con el fin de no pagar muchos impuestos en Colombia y otros países.

Alejandro, viendo el interés de su padre, le entregó algunos artículos de revistas relacionados con derecho tributario e inversiones internacionales. Uno de ellos trataba sobre el proyecto BEPS, el cual en términos generales es un plan global que tiene como fin evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios tributarios entre jurisdicciones. En otras palabras, son unas directrices cuya meta es que las compañías multinacionales e inversionistas internacionales no accedan a beneficios tributarios que no les corresponden legalmente, y que compitan en los mercados sin tener ventajas tributarias.

Al ser un tema muy reciente en el 2014, la BEPS fue el proyecto jurídico que más le interesó a Vicente. Luego de reunirse con su hijo en varias oportunidades, concluyeron que los temas más relevantes de la directiva ante un posible plan de inversión internacional eran la economía digital, las entidades controladas en el exterior,

el establecimiento permanente y el beneficiario efectivo. La normatividad colombiana en el momento únicamente definía el establecimiento permanente.

Al mes siguiente, Vicente recibió el dinero y pensó en la forma de invertirlo, desde compra de inmuebles hasta bonos financieros. Decidió quedarse con un millón de dólares para él y destinar los dos millones restantes a inversiones. Su idea era pagar sus deudas y tener dinero suficiente para vivir cómodamente durante un par de años.

Por concepto de su inversión, se desarrollaron las siguientes transacciones.

Etapas

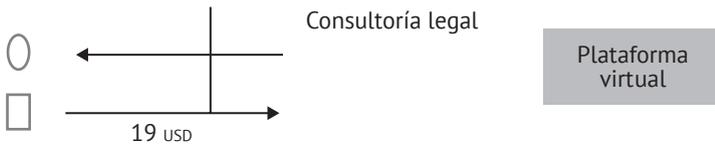
Vicente realizó un viaje a Costa Rica, donde conoció a Jessica, una especialista en inversiones internacionales. Ella le comentó que tenía contacto con un inversionista que deseaba realizar un proyecto de apartamentos en Bulgaria; sin embargo, no tenía personal ni conocimiento para la construcción. Jessica le propuso a Vicente que se aventuraran a realizar el proyecto y que luego de terminarlo lo vendieran al inversionista.

Al volver a Colombia, Vicente decidió investigar más sobre el proyecto de apartamentos. Su primer paso fue averiguar las consecuencias legales de enviar dinero al exterior, los requisitos ante el Banco de la República y los precios de materiales de construcción y mano de obra en Bulgaria.

En internet encontró una página de información útil para inversionistas, en la cual, por 19 USD al mes, podía realizar preguntas a profesionales en derecho corporativo, financiero y tributario del mundo y recibir conceptos jurídicos sin saber el origen de la plataforma digital. Luego de

sostener varias conversaciones con Jessica, decidió hacer la inversión en la plataforma digital durante un año (figura 1).

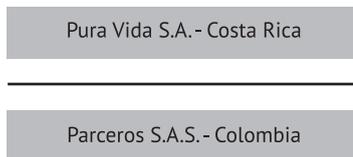
Figura 1. Inversión en plataforma digital



Fuente: elaboración propia.

Luego de dos meses y de haber realizado un profundo análisis del proyecto, Jessica y Vicente decidieron llevar a cabo el proyecto de construcción en Bulgaria; sin embargo, de acuerdo con las recomendaciones recibidas, cada uno de ellos abrió una empresa en su país. Vicente creó en Colombia la sociedad anónima simplificada (S. A. S.) Parceros, y Jessica creó en Costa Rica la sociedad anónima (S. A.) Pura Vida S. A. (figura 2).

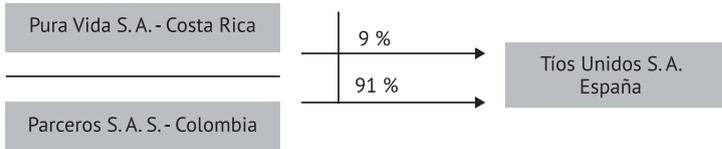
Figura 2. Creación de empresas por inversionistas



Fuente: elaboración propia.

Más adelante, Jessica y Vicente decidieron comprar la empresa española Tíos Unidos S. A., con el fin de beneficiarse del convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y España. El objetivo era que la empresa la compraran las sociedades que constituyeron en sus países, de manera que la compañía de Vicente en Colombia adquirió el 91 % y la empresa costarricense de Jessica compró el 9 % de Tíos Unidos (figura 3).

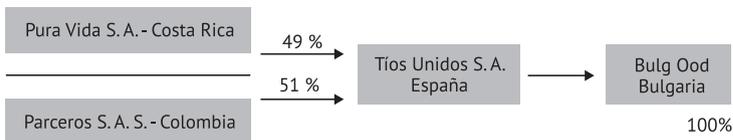
Figura 3. Compra de empresa en España por inversionistas



Fuente: elaboración propia.

Cuando adquirieron la empresa española, lo hicieron también porque Tíos Unidos S. A. es dueña del cien por ciento de una empresa constructora en Bulgaria llamada Bulg Ood, la cual tenía personal idóneo para realizar construcciones, permisos de construcción y una lista de proveedores de materiales para realizar el proyecto.

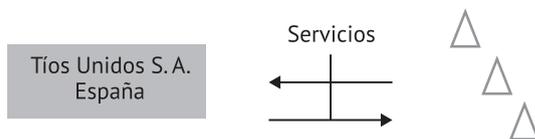
Figura 4. Empresa española dueña de empresa de Bulgaria



Fuente: elaboración propia.

Teniendo completa la estructura empresarial para desarrollar el proyecto, Jessica y Vicente contrataron servicios de especialistas en construcción colombianos por medio de Tíos Unidos S. A., con el fin de realizar un análisis previo del proyecto en Bulgaria en cuanto a la composición de suelos y materiales. A los especialistas se les pagó la suma de 10 000 USD por sus servicios (figura 5).

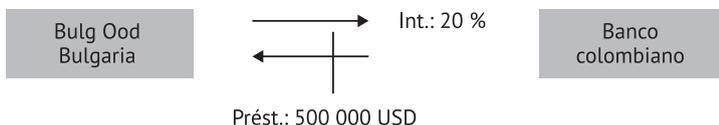
Figura 5. Contratación de especialistas colombianos por empresa española



Fuente: elaboración propia.

Jessica y Vicente se encontraron con un problema de liquidez en Bulgaria para la compra de materiales y pago a los trabajadores, razón por la cual solicitaron a un banco colombiano un préstamo por medio de Bulg Ood por 500 000 USD y un pago de intereses del 20 % durante un año, con la meta de finalizar el proyecto a corto plazo (figura 6).

Figura 6. Préstamo de banco colombiano a empresa de Bulgaria



Fuente: elaboración propia.

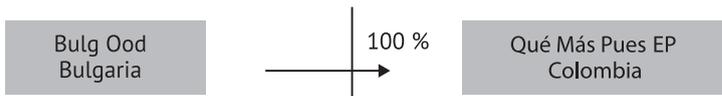
En el 2015 terminaron el proyecto y lo vendieron junto con la empresa a un inversionista búlgaro llamado Boris. En el acuerdo inicial Jessica y Vicente se dividieron las ganancias de 8 000 000 USD por partes iguales, de manera que a cada uno le correspondieron 4 000 000 USD.

Etapa 2

Boris, después de recibir los apartamentos y la empresa, decidió que la administración la llevaran a cabo colombianos de Medellín, ya que son famosos por ser buenos negociadores. Además, las condiciones económicas y empresariales en Colombia se encontraban en un buen momento, en comparación con otros países de Latinoamérica.

La idea original era crear una subsidiaria en Colombia, pero al analizar la situación Boris prefirió simplificar más su idea en Medellín y crear una delegación en Colombia. De esa manera incorporó una oficina colombiana llamada Qué Más Pues EP, cuya única dueña es la empresa búlgara (figura 7).

Figura 7. Establecimiento permanente de empresa de Bulgaria en Colombia



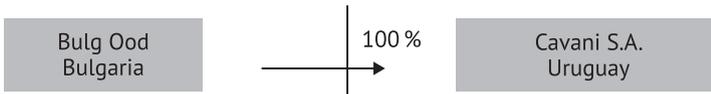
Fuente: elaboración propia.

Los empleados en Medellín recomendaron que Qué Más Pues EP recibiera el 70 % de los ingresos en dinero por los arriendos de los apartamentos de Bulgaria. También sugirieron que las oficinas en Colombia asesoraran en cuestiones de arrendamientos a otras empresas en el país.

Etapa 3

Después de varios meses, en el 2016, el negocio resultó rentable y por políticas fiscales Bulg Ood de Bulgaria creó una empresa en Uruguay llamada Cavani S.A. con el fin de que la mitad de las ganancias se destinaran a la empresa de ese país y que también prestaran asesorías y administración de arriendos en Uruguay y otros países del mundo (figura 8).

Figura 8. Creación de empresa en Uruguay de empresa de Bulgaria



Fuente: elaboración propia.

Luego de unos cinco meses de muy buenos negocios en Colombia, la empresa en Bulgaria empezó a tener una crisis financiera, razón por la cual a la oficina colombiana le enviaron 2 500 000 USD y la uruguaya le envió el mismo valor por concepto de dividendos. Fue necesario solucionar la crisis de la empresa (figura 9).

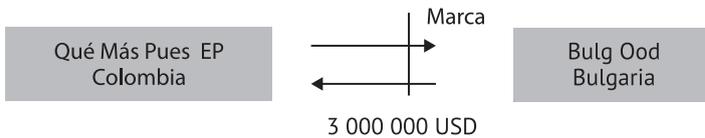
Figura 9. Envío de dividendos de empresa colombiana y uruguaya a empresa de Bulgaria



Fuente: elaboración propia.

Después de un tiempo, la compañía en Bulgaria recuperó su nivel económico y Boris decidió comprar un intangible creado por la oficina en Colombia, avaluada en 3 000 000 USD, para expandir el negocio de asesorías de arrendamientos en Europa (figura 10).

Figura 10. Compra de marca por la empresa de Bulgaria a la de Colombia



Fuente: elaboración propia.

Luego de que las etapas del proyecto se realizaron, en el 2017 Vicente y Boris decidieron ir a una oficina de abogados especialistas en temas tributarios internacionales para sustentar las etapas del proyecto y hacer las siguientes preguntas con el fin de recibir un concepto jurídico. ¿Las normas tributarias de economía digital, entidades controladas en el exterior, establecimiento permanente y beneficiario efectivo colombianas afectan nuestras transacciones internacionales? ¿Las normas colombianas tributarias referentes a economía digital, entidades controladas en el exterior, establecimiento permanente y beneficiario efectivo presentan algún inconveniente en su aplicación de acuerdo al proyecto BEPS de la OCDE?

PROBLEMÁTICA

En este caso, se realizaron transacciones como contratación de servicios de una plataforma virtual extranjera; adquisición de parte de una empresa en España que, a su

vez, es dueña de una en Bulgaria; contratación de los servicios de ingenieros colombianos por parte de la empresa española; solicitud de un préstamo a un banco colombiano por parte de la firma en Bulgaria y, luego, creación de una oficina en Colombia y una empresa en Uruguay con el fin de realizar diferentes transacciones económicas entre ellas y la empresa en Bulgaria. Con este panorama, cabe preguntarse: ¿la reforma tributaria del 2016 colombiana cumple con la BEPS al regular este tipo de transacciones por parte de un inversionista colombiano, específicamente en lo concerniente a economía digital, entidades controladas en el exterior, establecimiento permanente y beneficiario efectivo?

ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

Con el fin de determinar estrategias de solución, es necesario identificar las diferentes situaciones que generan efectos jurídicos en materia de derecho tributario internacional, específicamente en lo concerniente a economía digital, entidades controladas en el exterior, establecimiento permanente y beneficiario efectivo que se relacionan con la reforma tributaria colombiana del 2016. Para mayor claridad en la exposición, individualizo los temas y los desarrollo por etapas y subtítulos.

Etapa 1

Vicente contrata los servicios legales de una plataforma digital

Problema

La Ley 1819 del 2016 en su artículo 180 agregó al artículo 437.2 numeral 8 del Estatuto Tributario (ET), una norma que intenta regular los servicios prestados por

plataformas digitales en el exterior a Colombia. En la narrativa, Vicente, pagando 19 USD mensuales desde Colombia, puede realizar consultas jurídicas en una plataforma digital ubicada en un lugar indeterminado en el exterior. En la situación descrita, la norma colombiana afectaría la transacción si ocurriera en el 2017, en la narrativa Vicente pagó por un año el servicio de consultoría jurídica en línea en el 2014, por lo que la norma no se aplicaría retroactivamente¹.

El artículo 180, ya mencionado, ordena que las entidades emisoras de tarjetas de débito y crédito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a nombre de terceros y los demás que designe la DIAN realicen una retención a título de impuesto sobre las ventas (IVA) en el momento del pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior de servicios electrónicos o digitales, como suministro de servicios audiovisuales, de plataforma de distribución digital de aplicaciones móviles, de servicios de publicidad en línea y suministro de enseñanza o capacitación a distancia.

El objetivo de la norma era ampliar la territorialidad del IVA, debido a que se generó la posibilidad de gravar a residentes fiscales extranjeros que presten servicios de forma virtual en Colombia. Además, la Ley 1819 del 2016 en su artículo 173 agregó al artículo 420 del Estatuto Tributario como hecho gravado con IVA los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior, complementando así la norma que grava con IVA los servicios prestados por medio de plataformas digitales. Se le entrega un gran campo de acción a la autoridad tributaria para fiscalizar servicios prestados desde el exterior.

1 *Constitución política de Colombia*, artículos 338 y 363.

La OCDE, al analizar problemáticas internacionales como el control tributario de la economía digital, ha producido diferentes publicaciones. Sin embargo, las más importantes que el plan BEPS desarrolló en el 2013 y el 2014 son el borrador de propuesta para debate de BEPS, el cual inició en octubre del 2014 y terminó el 9 de enero del 2015, y por último sacó a la luz pública los informes finales BEPS en el segundo semestre del 2015. El objetivo de todo el trayecto BEPS es que a partir del 2016 los países realicen cambios en el derecho interno y en los convenios internacionales, con el fin de llegar a un acuerdo multilateral en el futuro².

El artículo 180 de la Ley 1819 del 2016 se creó con el objetivo de cumplir con la acción 1 del plan BEPS, la cual tiene como meta eliminar las prácticas elusivas por medio del uso de la economía digital³. El concepto de *economía digital* es muy amplio, una definición que se aproxima bastante a la idea general consiste en que es la convergencia de la industria de la informática y la comunicación, lo que permite que las empresas tengan diferentes características y puedan ofrecer una gran cantidad de negocios⁴. Una de

2 OECD, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report* (París: OECD Publishing, 2015), acceso el 1.º de mayo del 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> 5.

3 OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos de la economía digital, objetivos del 2014* (París: OCDE, 2014), acceso el 1.º de mayo del 2017, <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>, 18.

4 Aleksandra Bal y Carlos Gutiérrez, "Taxation of Digital Economy", en Aleksandra Bal, Carlos Gutiérrez, Rijkele Betten, Ridha Hamzaoui, Belema Obuoforibo y Ola Ostaszewska, *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures* (Amsterdam: IBFD, 2015), 253.

las preocupaciones expresadas por la OCDE es que actualmente existen diferentes tipos de negocios en plataformas digitales que se encuentran en proceso de evolución, los cuales pueden ser difíciles de identificar y de regular⁵.

En los informes finales del plan BEPS del 2015 se manifiesta que, deben regularse situaciones importantes de la economía digital, como la venta de productos y los servicios de almacenamiento de información en la nube por medio de plataformas digitales, dentro de los que se encuentra la situación especial de Vicente de la relación de la empresa con el consumidor (B2C) en la prestación de servicios.

La situación jurídica de controversia ocurre cuando la normatividad colombiana crea únicamente una retención de IVA que deben efectuar los bancos en el momento de pago. ¿Será suficiente para Colombia utilizar el sistema de un impuesto indirecto para controlar las transacciones de economía digital?

Tendencia 1

Como se precisó, la norma colombiana propone efectuar una retención en materia de IVA para gravar algunos servicios electrónicos o digitales. La OCDE realizó un análisis de la relación B2C y la aplicación de impuestos indirectos, como el IVA. Dentro de la acción 1 de BEPS se concluyó que el país donde reside el consumidor tiene derecho a gravar el servicio prestado; es necesario que exista un registro de la empresa extranjera como responsable de IVA en el país donde es residente fiscal el consumidor (independientemente de la creación de un establecimiento permanente virtual); la empresa extranjera que preste el servicio en

5 Juan Manuel Idrovo Cubides, "Acción 1: Abordar los retos fiscales de la economía digital", en *Resultados del Plan de Acción BEPS y su aplicación en Colombia* (Bogotá: ICDT, 2016), 17.

el país donde reside el consumidor debe estar sujeta a la misma tarifa de IVA que una empresa prestadora de servicios local, y las administraciones tributarias de los países deben cooperar con el fin de obtener información de los prestadores de servicios digitales⁶.

La OCDE aclara lo mencionado, señalando que el consumidor del servicio tiene derecho a gravarlo con IVA porque el pago proviene del país de residencia de dicho consumidor. En cuanto al registro de la empresa extranjera en el país de residencia fiscal del consumidor del servicio, es necesario que sea un proceso fácil y rápido, debido a que muchas empresas que prestan servicios mediante plataformas digitales deben registrarse en varios países; además, el registro es una fuente de información para la administración tributaria del país de residencia del consumidor y otros países.

Al referirse a la tarifa de IVA, la OCDE la limita al mismo valor de los prestadores de servicio del país de residencia del consumidor, ya que se debe mantener la misma competencia para nacionales y extranjeros para no violar principios constitucionales de algunos países, como el de igualdad. Por último, la OCDE explica la ayuda de administraciones tributarias de otros países con el fin de tener un control de información internacional, de manera que entre autoridades tributarias se colaboren para procesos de fiscalización a contribuyentes⁷.

De acuerdo con lo anterior, la norma colombiana al establecer una retención de IVA no cumple con los objetivos BEPS, ya que a pesar de gravar con IVA los servicios y tener una retención igual para los prestadores de servicios nacionales, no lleva un registro, lo cual hace muy difícil el

6 OECD, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1, 128-129.

7 *Ibid.*

control por parte de la autoridad tributaria. La nueva norma colombiana es prácticamente imposible de aplicar, debido a que para las entidades que menciona el numeral 8 del artículo 180 de la reforma tributaria y para la DIAN, que es la autoridad tributaria de Colombia, es difícil identificar las cuentas de los prestadores de servicios en plataformas digitales en el mundo.

Otra crítica que se puede realizar a la norma de la reforma tributaria colombiana es que las actividades que contiene deben ser más amplias. El Proyecto de Ley 178 del 2016 que luego le dio vida a la reforma tributaria del 2016 contenía en su artículo 178 una norma muy similar a la de la reforma para regular el IVA en cuanto a economía digital. La gran diferencia radica en que en el artículo del proyecto de ley se mencionaban más actividades relacionadas con la economía digital, como el suministro de páginas web, *hosting*, almacenamiento en la nube (*cloud computing*) y mantenimiento a distancia de programas y equipos, así como la disponibilidad de acceso a bases de datos digitales.

En conclusión, la reforma tributaria del 2016 redujo considerablemente el campo de acción de la norma, a tal punto que ciertos servicios no se pueden gravar. Sin embargo, el artículo 420 del Estatuto Tributario, que grava los servicios prestados desde el exterior, permite que se aplique una retención de IVA frente a varias situaciones digitales que no se expresan explícitamente en la norma de retención de economía digital.

Asimismo, la reforma tributaria específica en el párrafo transitorio del artículo 18 que la norma que regula la economía digital solo entrará en vigor dentro de los 18 meses siguientes a la vigencia de la ley, desde que los prestadores de servicios en el exterior incumplan las obligaciones de declarar y pagar en el país de la forma establecida por la DIAN. El párrafo transitorio, al parecer,

refleja que la norma que se refiere a economía digital es subsidiaria, y en realidad, el que las entidades en el exterior paguen y declaren IVA de una forma diferente en Colombia depende de una regulación que va a realizar la DIAN. Darle la calidad de residual genera que la norma no tenga una mayor utilidad y sea difícil de aplicar en transacciones como la prestación de servicios de una plataforma digital en el exterior a un residente fiscal colombiano.

Tendencia 2

A pesar de que la OCDE ha realizado un análisis bastante exhaustivo del modo de control de la economía digital, los países han hecho esfuerzos para crear su propio modo de regulación, que en algunos casos arroja resultados positivos. La norma colombiana podría traer buenos resultados si se lograra tener información de los prestadores de servicios en el exterior.

De acuerdo con lo anterior, las tendencias mundiales que toman en cuenta las recomendaciones de la OCDE se inclinan hacia la creación de un nuevo concepto de EP, el cual debe generarse cuando una compañía realiza operaciones digitales en un país, bajo observación o control a partir de información obtenida mediante un monitoreo regular y sistemático de los usuarios de un país, como ocurre en Francia⁸. Este es un buen ejemplo de regulación tecnológica.

Otra forma de regulación es crear nuevos impuestos para transacciones específicas; por ejemplo, Italia creó un impuesto para publicidad en páginas web vistas en su territorio, las cuales solo se pueden ver si se hace un registro

8 Aleksandra Bal, Carlos Gutiérrez, Rijkele Betten, Ridha Hamzaoui, Belema Obuoforibo y Ola Ostaszewska, *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures* (Amsterdam: IBFD, 2015), 276-280.

en la base de datos de la autoridad tributaria. Otra forma de control es mediante nuevos impuestos sobre los ingresos, que tienen su origen en el Reino Unido. Los legisladores ingleses crearon el denominado Google Tax, que consiste en aumentar el espectro del EP al gravar los ingresos generados cuando una empresa extranjera se estructura para evitar su presencia gravada en el país o para no tener suficiente sustancia económica para ser gravada⁹.

Conclusión

Luego de analizar los dos puntos de vista, encontramos que Colombia no cumple a cabalidad con la corriente de la OCDE para controlar la economía digital por medio de un impuesto indirecto como el IVA. Sin embargo, la norma tiene sentido y se puede aplicar con algunas mejoras.

Para Colombia sería ideal un cambio de la definición de EP para incluir, como lo recomiendan los profesores Hongler y Pistone, el concepto de EP virtual. En esta se establecería que en un país existe EP virtual cuando una empresa en el exterior preste servicios digitales a mil o más individuos en Colombia, o cuando tenga un cierto valor de ingreso al mes por servicios digitales¹⁰.

No obstante, si se sigue la idea del país de gravar la economía digital por medio del IVA, esta se puede apoyar agregando a la definición de la norma existente unas retenciones que también permitan la formalización de las

9 *Ibid.*

10 Peter Hongler y Pasquale Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, documento de trabajo IBFD, 20 de enero del 2015, acceso el 29 de abril del 2017, https://www.researchgate.net/profile/Gopal_Kamal/publication/303549181_Redefining_the_PE_concept-whitepaper/links/5747f83e08ae707fe21e46da.pdf?origin=publication_list.

empresas del extranjero en Colombia para cumplir con lo sugerido por la OCDE, estableciendo un registro y aplicando el 19 % de retención de IVA a las empresas registradas y el 23 % a las no registradas. Así lo proponen los profesores Brauner y Báez¹¹, quienes complementan el concepto de EP virtual de los profesores Hongler y Pistone. Lo mencionado se adaptará en la propuesta de la problemática del presente caso. Se debe reconocer que es un primer paso para regular la economía digital que puede llegar a un buen fin.

Respecto a las preguntas formuladas por Vicente y Boris a la oficina de abogados, se puede concluir que la norma de economía digital no se aplica a la transacción que realizó Vicente de contratar asesoría jurídica por medio de una plataforma virtual, ya que se desarrolló en el 2014 y la norma actual no puede aplicarse retroactivamente, pero si se realiza en el 2017 se puede gravar con IVA. Quizás no encaje con algunas de las actividades descritas en el artículo 180 de la Ley 1819 del 2016, pero puede verse gravado por el artículo 173 de la misma ley, que constituyó como hecho gravado con IVA los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior. En cuanto a si la norma cumple con BEPS o no, se puede concluir que no, porque hace falta un mecanismo de formalización de los proveedores de servicio del exterior.

11 Yariv Brauner y Andrés Báez, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, documento de trabajo IBFD, 2 de febrero del 2015, acceso el 29 de abril del 2017, <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/WithholdingTaxes-intheServiceofBEPSAction1-whitepaper.pdf>.

Creación de empresas en Colombia y Costa Rica y posterior adquisición de empresa en España que es propietaria de una firma en Bulgaria

Problema

La estructura creada por Vicente y Jessica para llevar a cabo el proyecto en Bulgaria se podría ver afectada por las normas de entidades controladas en el exterior (ECE) o *control foreign corporations* (CFC por sus siglas en inglés), que fueron creadas en el ordenamiento jurídico colombiano mediante la Ley 1819 del 2016 en los artículos 139 y siguientes e incorporadas en el Estatuto Tributario en los artículos 882 y siguientes, creando una norma de antidiferimiento del impuesto de renta para residentes colombianos.

La norma ECE colombiana no aplica para el caso de Vicente, ya que los hechos ocurrieron entre el 2014 y el 2015, y la Constitución política en los artículos 338 y 363 prohíbe la retroactividad de la ley. Pero, si fuera el año 2017 y ocurrieran los mismos hechos de la narrativa sí afectarían las normas ECE, específicamente cuando Vicente creó una empresa en Colombia que es dueña del 91 % de la firma española, que a su vez es propietaria de una empresa en Bulgaria, y posee más del 50 % tanto de la empresa en España como de la firma en Bulgaria. Esta última se cataloga como ECE según las normas colombianas. Sin embargo, no es el objetivo del presente análisis establecer si las normas ECE se aplican a los CDI.

Las normas ECE se crearon con el fin de contrarrestar el uso de empresas en jurisdicciones de baja tributación, que derivan sus ingresos en mayor proporción de rentas pasivas (arrendamientos, dividendos, intereses, regalías) y no del ejercicio de actividades comerciales e industriales. Las estructuras normativas ECE cambian de un país a otro, sus

principales diferencias radican en los temas de control, nivel efectivo de tributación, actividades y tipo de ingreso¹².

En Colombia, las ECE buscan, en el caso de las entidades del exterior que no tengan residencia fiscal en el país y tengan un controlante residente fiscal (persona natural o jurídica) colombiano, que este sea responsable de forma directa por los ingresos pasivos, tales como dividendos, intereses, arrendamientos, entre otros, percibidos por la empresa controlada en el exterior¹³. En otras palabras, se crea una ficción jurídica, por medio de la cual se entiende que un residente fiscal colombiano recibe rentas pasivas directamente de parte de la ECE, aunque esta no haya distribuido rentas pasivas y el residente fiscal colombiano no las haya recibido. Para el caso de Vicente, si su estructura consistiera en tener el 91 % de una empresa extranjera en el 2017, él declararía y pagaría directamente por las rentas pasivas que esta percibiera en Bulgaria, como arrendamientos, sin haber recibido dividendos de la empresa extranjera.

La Ley 1819 del 2016 en el artículo 139 inicia describiendo las ECE como entidades controladas por uno o más residentes fiscales colombianos, aclarando que el control que debe existir de acuerdo al artículo 260-1 del Estatuto Tributario. El concepto de *control*, en primer lugar, se parece al que se utiliza para las empresas subordinadas, que es por ejemplo que el 50 % del capital de una firma pertenezca a una empresa matriz de forma directa o indirecta, y que la matriz y sus subordinadas tengan conjuntamente

12 Lydia G. Ogazón Juárez y Ridha Hamzaoui, “Common Strategies Against Tax Avoidance: A Global Overview”, en *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures* (Amsterdam: IBFD, 2015), 22.

13 Alberto Valencia Casallas *et al.*, *Reforma Tributaria Ley 1819 del 2016* (Medellín: CETA, 2017), 147.

o por separado la posibilidad de elegir a los miembros de la junta directiva de una empresa, entre otras. En segundo lugar, existe control cuando hay vinculación económica, por ejemplo, cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz, o cuando la operación se realice entre vinculados a través de terceros no vinculados.

Además, la norma explica la definición de ECE, determinando que estas empresas no tienen residencia en Colombia, y que comprenden vehículos como sociedades, patrimonios autónomos, *trust*, fondo de inversiones, entre otros. El control se aplica sobre tenencia de opciones de compra de acciones y se presume que, si se tiene una empresa en un país que se considera no cooperante o de baja tributación, se constituye una ECE sin importar la participación que tengan en ella. Según esto, Vicente tiene control tanto de la empresa en España como de la empresa en Bulgaria, debido a que en ambas posee más del 50 % de las acciones.

El gran problema de la definición de ECE se encuentra en su no limitación, lo cual puede traer inconvenientes en el futuro para Colombia. La idea de las normas ECE es crear un antidiferimiento del pago del impuesto, es decir, el objetivo no es que las administraciones tributarias aumenten su recaudo, sino evitar que los ingresos pasivos que reciben los residentes fiscales colombianos con empresas en el exterior se reflejen en el momento de su adquisición, o que los ingresos que reciben las ECE no se puedan dividir entre ellas en el exterior¹⁴. ¿Pueden las ECE, como

14 OECD, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3: 2015 Final Report* (París: OECD Publishing, 2015), acceso el 1.º de mayo del 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>, 15.

se encuentran estructuradas en nuestra normatividad, ser efectivas para lograr su objetivo?

Tendencia 1

La OCDE en sus informes finales sobre BEPS identificó problemas de las normas ECE en el mundo en cuanto a sus políticas por considerar y objetivos¹⁵. El primer elemento de análisis que se debe tener en cuenta es que la norma sea de antidiferimiento o disuasiva. Para el caso de la normatividad colombiana se puede decir que cumple los objetivos de un antidiferimiento al establecer una definición de ingresos pasivos, norma para el cómputo de ingresos y norma para la atribución del ingreso. Sin embargo, existe una presunción de pleno derecho por medio de la cual, si la ECE tiene el ochenta por ciento o más de su ingreso total como ingreso pasivo, la totalidad de sus ingresos, costos y deducciones darán origen a rentas pasivas. La mencionada presunción no tiene ningún sentido normativo, ya que en lugar de utilizarse la norma como antidiferimiento puede causar un abuso al poderse entablar una mixtura de rentas pasivas y activas dentro del porcentaje atribuible a la ECE, sin lograr el verdadero fin de antidiferir que tiene la norma¹⁶. Para el caso de Vicente, si tuviera una ECE en el 2017 se podría ver afectado por la presunción si los ingresos pasivos superaran el ochenta por ciento de sus rentas.

El segundo elemento de análisis de la OCDE es la utilización de precios de transferencia en las ECE¹⁷. Dentro de

15 *Ibid.*, 13.

16 Omar Sebastián Cabrera Cabrera, “El régimen de entidades controladas del exterior –ECE– de la Ley 1819 del 2016”, en *Reforma Tributaria Ley 1819 del 2016* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2017), 404.

17 OECD, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, 14.

las normas específicas de ECE en la Ley 1819 del 2016 no se crea una norma que las vincule a los precios de transferencia. No obstante, el ET en el artículo 260-2 ordena que las vinculadas económicas deben cumplir con el régimen de precios de transferencia. El parágrafo 2 del artículo 109 de la Ley 1819 del 2016 explica que cualquier transacción que realice un contribuyente del impuesto de renta en Colombia con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición y a entidades sometidas a regímenes tributarios preferenciales deben cumplir con precios de transferencia. De acuerdo con lo anterior, se puede decir que se cumple en gran espectro con el objetivo BEPS. Se debe aclarar que la DIAN acepta generalmente los lineamientos sobre precios de transferencia de la OCDE como una referencia técnica especializada, pero no como una fuente de ley supletoria¹⁸.

El tercer elemento que analiza la OCDE es el relacionado con cumplir efectivamente con la disminución de la evasión fiscal reduciendo las cargas administrativas¹⁹. El informe final BEPS, en cuanto a las normas ECE, enuncia explícitamente que un elemento importante para reducir las cargas administrativas es fijar excepciones, como que las normas ECE solo apliquen para empresas controladas en países donde sean sujetas a un impuesto bajo o que no exista tributación. La Ley 1819 del 2016 simplemente especifica que sean empresas en el exterior, de manera que la autoridad tributaria tiene que fiscalizar empresas controladas que se encuentren en cualquier país. Lo anterior desvía los fines de la OCDE, por lo que la norma debe tener un cambio.

18 Steef Huibregtse, Heberth Guevara, Daniela Lonescu y Trang Huynh, *Documentación PT y BEPS – una perspectiva de Latam* (Amsterdam: TPA Global, 2016), 90.

19 *Ibid.*, 14-15.

El cuarto elemento de análisis es evitar la doble tributación²⁰. La Ley 1819 del 2016 estipula en el artículo 892 la posibilidad de realizar un descuento tributario en Colombia por los impuestos pagados en el exterior. Además, el artículo 893 elimina la doble tributación al establecer que, mediante la distribución de beneficios, dividendos o por la enajenación de acciones o participaciones por la ECE, que hayan pagado impuesto en el exterior, permite que sean ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, siendo comunicables a socios y accionistas. En conclusión, el objetivo BEPS de evitar la doble tributación se cumple.

En conclusión, la normatividad colombiana sobre las ECE se encuentra bien definida en términos generales; sin embargo, es necesario que se realicen algunos cambios con el fin de cumplir el objetivo BEPS, como disminuir la carga fiscalizadora delimitando la existencia de las ECE a países de baja o inexistente tributación y eliminar el artículo referente a la presunción de ingresos pasivos, que no cumple con el sentido de la norma.

Tendencia 2

En contra de la primera tendencia es necesario remitirnos en primer lugar a la ley, cuyo objetivo desde su proyecto es fortalecer mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal. Se podría concluir que buscando mecanismos para lograr este fin se crearon las ECE en Colombia. Asimismo, se puede mencionar que hay una intención de aumentar el recaudo fiscal.

Al establecerse como objetivo luchar contra la evasión y la elusión fiscal, se puede justificar que la norma ECE tenga un espectro más amplio, como lo establece la

²⁰ *Ibid.*, 15.

norma colombiana, ordenando que estas se puedan crear en cualquier país del mundo. La ponencia para el primer debate del proyecto de ley en el Congreso de la reforma tributaria del 2016, en el análisis del artículo 893, que se refiere a los dividendos, expresa claramente que el objetivo es crear ECE en cualquier país.

En cuanto al artículo 885, se puede decir que es una norma que ayuda a la DIAN en su labor fiscalizadora, ya que se presume que el cien por ciento de los ingresos de una ECE son pasivos si el total de ingresos pasivos es igual o superior al ochenta por ciento. La norma ayuda a la DIAN en el sentido de que no se deben realizar mayores gastos administrativos para diferenciar entre rentas activas y pasivas de las ECE. Además, permite que solo se puedan asignar los costos y gastos referentes a los ingresos pasivos, lo que aumenta la capacidad recaudadora²¹.

Conclusión

Comparando las tendencias explicadas, se puede concluir que a pesar de que existe un ánimo fiscalizador por parte del legislador, la norma puede crear un mayor gasto para la autoridad tributaria, al establecer que las ECE se puedan crear en cualquier país del mundo. El gasto ocurrirá cuando desee fiscalizar una ECE en lugares con tarifas de impuestos altas y que no cumplan el fin de la norma ECE, que es evitar que se difiera el pago del impuesto en una ECE que se encuentre en países con baja o nula tributación. Los gastos generados por la búsqueda de información y auditoría generarán detrimento en los recursos que tiene la DIAN para cumplir sus objetivos fiscales.

21 Valencia Casallas *et al.*, *Reforma tributaria*, 148.

En cuanto a la presunción de pleno derecho del artículo 885 de la Ley 1819 del 2016, la norma no debe existir en el ordenamiento jurídico colombiano debido a que cumple con el fin de facilitar la fiscalización de la autoridad tributaria, pero también genera un pago injustificado para aquellas empresas que proyectan tener ingresos activos además de un sobrecosto adicional al no poder disponer de los costos y gastos derivados de las rentas activas. En este caso, se podría decir que la presunción de pleno derecho puede llegar a violar los principios de justicia y equidad tributaria establecidos en la Constitución política de Colombia, al gravarse un tipo de renta sin permitir costos y gastos para ella, mientras que empresas con ingresos pasivos inferiores al ochenta por ciento van a ser gravados únicamente por ese tipo de renta y se les permitirán costos y gastos.

En conclusión, las normas ECE deben limitarse a países de baja o nula tributación, para que no se generen gastos extras para la autoridad tributaria. En cuanto a la norma de la presunción de pleno derecho, esta puede contrariar la normatividad constitucional por lo que se debe eliminar del ordenamiento jurídico; no guarda coherencia con los fines que busca la reforma tributaria. Se va a plantear una reforma legal.

En cuanto a las preguntas realizadas por Vicente y Boris a la firma de abogados, se podría responder que la norma colombiana ECE no aplica a la estructura empresarial creada por Vicente entre el 2014 y el 2015, pero si existiera en el 2017 sí sería aplicable. Respecto al proyecto BEPS, las normas colombianas ECE cumplen la mayoría de lineamientos, pero es necesario delimitarlas y cambiarlas, de acuerdo con lo expuesto.

Etapa 2

Oficina creada en Colombia con el fin de administrar arriendos en el país y en el exterior

Problema

De acuerdo con la narrativa, al abrir una oficina en Colombia lo que se creó fue un establecimiento permanente (EP) en Colombia de la empresa búlgara. El concepto de EP no se incorporó a la legislación colombiana mediante la Ley 1819 del 2016, sino que viene desde la Ley 1607 del 2012, que tuvo otros cambios regulatorios.

El EP se encuentra definido en nuestra legislación como un lugar fijo de negocios ubicado en nuestro país, por medio del cual una empresa del exterior, entidad o persona natural sin residencia en Colombia, realiza toda o parte de su actividad²². La norma señala además que se consideran EP las sucursales, las sociedades extranjeras, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, etc.

La Ley 1819 del 2016 en su artículo 21 adicionó a la definición de EP que las oficinas que representan sociedades reaseguradoras del exterior no se consideran un establecimiento permanente. Este cambio se realizó para adaptarse a una tendencia internacional de no gravar este tipo de oficinas.

Dentro de la narrativa, Boris a través de su empresa en Bulgaria crea una oficina en Colombia con el propósito de administrar arriendos del edificio búlgaro, con una meta del setenta por ciento de los ingresos; esta además realiza otras actividades de administración con empresas

22 L. 1607/2012, art. 86.

nacionales. De acuerdo con la norma colombiana, la oficina en nuestro país solo es responsable por las rentas atribuibles por los ingresos de fuente local y no será responsable en materia de impuesto de renta por el setenta por ciento proveniente de los arriendos en Bulgaria.

El problema de la norma ocurre en la definición de la tributación de los EP. La Ley 1607 del 2012 en el artículo 87 menciona que estos serán responsables del impuesto de renta y complementarios únicamente por las rentas o ganancias ocasionales atribuibles al EP de fuente nacional. Esto abre la ventana a una herramienta de planeación tributaria internacional.

De acuerdo con la narrativa, si la oficina presta servicios de administración de arrendamiento a residentes fiscales colombianos, será responsable por esas rentas por considerarlas de fuente nacional, pero si presta servicios en el exterior, como en un país que no grava el servicio, no será responsable del impuesto de renta en el país de la fuente del ingreso ni en Colombia, esto es, tendrá un doble beneficio de no pago de impuesto de renta en dos jurisdicciones, lo que se constituye en un incumplimiento de los objetivos del plan BEPS establecidos por la OCDE.

Tendencia 1

Debido a que es una norma de carácter nacional, la rama legislativa colombiana puede regular una determinada situación como lo desee, teniendo como límite la Constitución política. Si se generan beneficios tributarios para los contribuyentes, estos pueden disponer de ellos y sacarles el mayor provecho. En otras palabras, Colombia es libre para crear su concepto de EP y no se encuentra obligado a adoptar directivas de ninguna institución internacional de la cual no forme parte, como lo es en este momento la OCDE.

El Reino Unido, por ejemplo, mediante el Finance Act 2003, realizó algunos cambios del concepto de EP en su ley interna orientados a seguir directrices de la OCDE y adaptar sus normas locales a los últimos cambios internacionales²³. Uno de los más importantes fue establecer que todo proyecto de construcción o instalación se considera un EP sin tener un límite de tiempo de permanencia como lo recomienda la OCDE en sus diferentes publicaciones (seis o doce meses)²⁴. De acuerdo con lo anterior, el Reino Unido puede actuar como lo desee y su concepto de EP cumple con sus intereses internos sin tener efectos contrarios con la OCDE.

Una situación aún más interesante en la autonomía de los países en cuanto a sus normas ocurre con Argentina. La mayoría de los CDI antiguos suscritos por este país tienen como base el modelo de la Organización de las Naciones Unidas; sin embargo, los análisis de los CDI en procesos judiciales en cuanto a la creación de las normas tributarias se hace examinando los comentarios que se realizaron al modelo OCDE²⁵, ejemplo claro de que las normas internas pueden utilizar las fuentes o los orígenes que deseen.

En conclusión, las normas nacionales al establecer una figura tributaria que en iniciativa fue creada en la esfera del derecho tributario internacional no están obligadas a cumplir con lo que estipulan los organismos internacionales.

Otra razón es que el primer principio que existe en derecho tributario internacional es que la decisión de fijar

23 Miller Angharad y Lynne Oats, *Principles of International Taxation* (Gran Bretaña: Tottel Publishing, 2009), 179.

24 *Ibid.*

25 Axel A. Verstraeten, "Argentina: Can a PE Deduct General Administration Expenses?", en *Tax Treaty Case Law around the Globe 2016* (Amsterdam: IBFD, 2016), 26.

un impuesto, incrementarlo, reducirlo o eliminarlo depende únicamente del derecho interno; los convenios internacionales como los CDI son como un papel extensivo que permite que el derecho interno grave o bloquee un impuesto, pero nunca crean un gravamen²⁶.

Los países tienen normas internas denominadas General Anti Avoidance Rules (GAAR, por sus siglas en inglés), cuyo fin es prevenir la evasión de impuestos. Estas normas, de acuerdo con los comentarios de la OCDE, no afectan los tratados internacionales, como ocurre en el presente caso del EP en Colombia²⁷.

Tendencia 2

La norma de EP que existe actualmente necesita un cambio por tres razones. La primera, porque limita determinar el ingreso total de un EP; la segunda, porque puede ser violatoria de una norma constitucional; y la tercera, porque Colombia tiene interés en ser parte de la OCDE, por lo cual tomar en cuenta sus guías normativas podrá ayudar al país a ingresar en el grupo.

La norma colombiana no debe limitar las rentas atribuibles a un EP, pero menciona que el sistema en que los EP deben tributar es por medio de la atribución de rentas, únicamente por los ingresos nacionales. Cuando se compara con el concepto de EP del modelo OCDE de CDI, se

26 Ekkehart Reimer, "Permanent Establishment in the OECD Model Tax Convention", en *A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, editado por Ekkehart Reimer, Stefan Schmid y Marianne Orell (Nueva York: Wolters Kluwer, 2015), 6.

27 Michael Lang, Jeffrey Owner, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch y Claus Staringer, *GAARS-A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (Amsterdam: IBFD, 2016), 14.

puede observar que no existe una limitación específica sobre las rentas atribuibles. Históricamente, el concepto de EP inició en Prusia bajo el término *Stehendes Gewerbe*, cuya traducción al español es la realización de comercio a través de un lugar fijo de negocios; en otras palabras, existía tributación en el lugar de comercialización. Si existía *Stehendes Gewerbe* en un Estado se creaba un EP, y no había ningún tipo de diferenciación de la renta entre nacional y extranjera²⁸.

Entre 1923 y 1946 la Liga de las Naciones realizó un estudio muy completo sobre la forma de eliminar la doble tributación. En este se daba una gran importancia al lugar de origen, sugiriendo que un EP puede llevar a la aplicación de tributos en ambos países, sin especificar un límite a la atribución de la renta²⁹. Luego, los modelos de México en 1943 y de Londres en 1946 utilizaron el concepto de EP también sin limitaciones al tipo de ingreso³⁰. En conclusión, delimitar la renta atribuible es una decisión al arbitrio del legislador colombiano y no tiene una lógica histórica ni económica que la soporte.

Otro elemento importante es que la forma en que la norma solo grava ingresos de fuente nacional en las EP contradice los tratados para evitar la doble imposición entre Colombia y otros países, como España, Suiza y Chile, debido a que crea una situación de desigualdad que afecta la Constitución política de Colombia, que en su artículo 363 señala que “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

28 Omar Sebastián Cabrera Cabrera, *El establecimiento permanente: especial énfasis en la cláusula de agencia* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2016), 52.

29 *Ibid.*, 63-64.

30 *Ibid.*, 71-75.

De acuerdo con la norma mencionada, el principio de equidad puede verse afectado por situaciones de desigualdad. La Corte Constitucional en la sentencia C-913 del 2011 explica el principio de equidad tributaria de la siguiente forma:

En cuanto al principio de equidad, éste comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, razón por la cual persigue proscribir toda formulación legal que consagren tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación, “tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”. En este sentido, ha dicho la Corte que “[e]l tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas”. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido en el denominado principio de generalidad, “cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo)”. Conforme con ello, a través del principio de equidad, se busca que “quienes se encuentran en situaciones similares, con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual (art. 363 C. P.)”. Según lo ha explicado esta Corporación, la equidad se proyecta no sólo desde un punto de vista horizontal, es decir, que, a igual capacidad de pago, igual sea la contribución, sino también desde una perspectiva vertical, en la medida en que el mayor peso en cuanto a la obligación de contribuir debe recaer sobre aquellos sujetos que cuentan con más capacidad económica.

Al respecto, la Corte precisa que es necesario que exista una carga tributaria igual entre los que se encuentren en circunstancias similares. Para la situación objeto de análisis no existe ninguna justificación para que los EP de residentes de países con los que Colombia tiene convenios para evitar la doble tributación sean responsables por rentas nacionales y extranjeras, mientras los demás países con los que no se tiene convenio puedan tener EP responsables únicamente por rentas nacionales. La distorsión que crea la norma se debe solucionar.

Con el fin de aclarar la situación de análisis de acuerdo con la narrativa, el EP creado en Colombia solo va a ser responsable en materia del impuesto de renta, respecto a las rentas atribuibles de fuente colombiana, mientras que el setenta por ciento de los arriendos que recibe de fuente búlgara no serán gravados en el país. Si, por ejemplo, existiera una empresa principal en España y un EP en Colombia la oficina en Colombia sería responsable por rentas locales y extranjeras. En la narrativa existe una clara ventaja tributaria de las empresas que no tienen un CDI con Colombia al establecer un EP en el país.

Finalmente, la OCDE en la acción 7 y en sus informes finales menciona situaciones problemáticas, como la utilización de comisionistas para no establecer un EP en un país, utilización de actividades auxiliares o preparatorias con el fin de no configurar un EP, fraccionamientos de contratos y atribución de rentas mediante precios de transferencia. No se menciona algún punto específico como análisis del tipo de renta atribuible al EP; sin embargo, los pilares fundamentales de la directriz BEPS desde su creación en el 2013 consisten en “dotar de coherencia a las normas de Derecho interno que afectan las actividades transfronterizas; reforzar el criterio de actividad sustancial contemplado por las

normas internacionales en vigor, y por último mejorar la transparencia y la seguridad jurídica”³¹.

De acuerdo con lo anterior, la OCDE tiene como fin que las normas internas de los países sean coherentes con las actividades comerciales transfronterizas; además, busca la seguridad jurídica. Al establecer normas claras y similares que respeten derechos constitucionales dentro de un país, permite que se cumpla con los objetivos OCDE, ya que al existir armonía entre normatividad local y transacciones transfronterizas las normas van a facilitar un mayor desarrollo de transacciones internacionales y seguridad jurídica entre los involucrados.

Conclusión

Es cierto que la potestad legislativa la tienen los países; sin embargo, cuando una norma viola principios constitucionales debe ser reevaluada para su aplicación. Para el presente caso la limitación de rentas internas debe desaparecer por medio de un cambio legal.

En cuanto a las preguntas realizadas por Vicente y Boris a la firma de abogados, se puede concluir que la norma del EP sí aplica a la situación de Boris porque ocurrió durante la existencia del concepto de EP en las normas colombianas, pero que estas permiten que la oficina solo sea gravada por las rentas atribuibles de carácter nacional, con lo cual recibe un beneficio tributario. Con respecto a la relación de la norma de Colombia con BEPS, se puede decir que la cumple en la mayoría de características, pero debe establecer que las rentas atribuibles a los EP sean tanto locales como extranjeras.

31 OECD, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 7: 2015 Final Report* (París: OECD Publishing, 2015), acceso el 1.º de mayo del 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/978926424220-en>, 5.

Boris es el beneficiario efectivo de las rentas de la oficina en Colombia

Problema

Boris es una persona natural que se encuentra en Bulgaria realizando diferentes transacciones económicas en el mundo. En su país es el único dueño de una empresa que tiene un EP en Colombia y también realiza otro tipo de operaciones en otros países. Estas le favorecerán por ser el último en la cadena empresarial en recibir los beneficios económicos de las transacciones. Para situaciones como la de Boris, la normatividad colombiana creó el artículo 133 de la Ley 1819 del 2016 que introdujo al artículo 631-5 del Estatuto Tributario la definición de beneficiario efectivo.

En términos generales, se define al *beneficiario efectivo* como la persona natural que tiene el control efectivo o se beneficia, directa o indirectamente, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente en Colombia de una sociedad del exterior. El artículo del ET mencionado se encuentra vinculado con el literal *n* del artículo 631 del estatuto, que fue añadido por el artículo 131 de la Ley 1819 del 2016, y ordena a las subsidiarias, las filiales, los patrimonios autónomos y los establecimientos permanentes identificar a los beneficiarios efectivos y revelar información como nombres, apellidos, fecha de nacimiento y país de residencia fiscal a la autoridad tributaria colombiana.

En la narrativa, Boris es el beneficiario efectivo de acuerdo con la norma nacional, ya que tiene el control efectivo indirecto de un EP en Colombia y es el beneficiario indirecto de las actividades y operaciones que realiza la oficina. En consecuencia, el EP debe comunicar

a la administración tributaria información de la persona natural que en últimas se beneficia o dispone de las actividades que se realizan en el país. Boris es beneficiario efectivo de forma indirecta, ya que la creadora del EP en Colombia fue una empresa en Bulgaria.

Las normas mencionadas definen lo que es el beneficiario efectivo, la obligación de identificarlo y la necesidad de enviar información a la DIAN; sin embargo, este concepto está desarrollándose desde hace varios años en los CDI, especialmente en el modelo de la OCDE, razón por la cual la norma interna colombiana debería seguir sus lineamientos para tener un concepto más completo y efectivo.

Tendencia 1

La primera tendencia hace referencia a que el concepto de beneficiario efectivo dentro de las normas internas de un país debe elaborarse con total independencia del desarrollo internacional, ya que son normas diferentes, que persiguen fines distintos aun cuando tengan el mismo nombre. Se entiende que el concepto de beneficiario efectivo de norma local es diferente del que se ofrece en un CDI porque la norma internacional busca eliminar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal siguiendo los objetivos del convenio, mientras que la norma local busca la atribución de rentas³². En otras palabras, el beneficiario efectivo busca cumplir con los objetivos de un CDI, mientras que la norma local busca identificar a los verdaderos beneficiarios de rentas.

Continuando con la idea del párrafo anterior, con el concepto de beneficiario efectivo en las normas locales se

32 Angelika Meindl-Ringler, *Beneficial Ownership in International Tax Law* (Nueva York: Wolters Kluwer, 2016), 9.

pretende evitar que la atribución de la renta se dirija a una persona con tarifas de impuestos bajas o más convenientes, mientras que en los CDI se busca que las rentas no se confundan para que una persona no adquiera una posición favorable respecto al tratado sin tener derecho a ella³³. En conclusión, el concepto de beneficiario efectivo en un contexto internacional debe ser diferente del de las leyes internas debido a que persigue fines distintos y se encuentra en contextos diferentes; y a su vez, el concepto en las normas nacionales no debe seguir lineamientos internacionales. En el caso de Boris, las normas colombianas pueden definir según su conveniencia al beneficiario efectivo.

Tendencia 2

En contraposición a la primera teoría, debe entenderse que el concepto de beneficiario efectivo de leyes internas debe seguir lineamientos de los convenios internacionales para evitar la doble tributación. La razón es que en situaciones especiales van a estar relacionados y no debe perderse el desarrollo histórico del concepto internacional.

Es importante que el concepto de beneficiario efectivo siga lineamientos internacionales debido a que hay una situación especial, en la cual la definición en el derecho local cobra relevancia de carácter internacional. La situación ocurre en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE, el cual enuncia en el artículo 3 numeral 2 lo siguiente:

Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación

³³ *Ibid.*

de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado.

De acuerdo con lo anterior, puede que en situaciones excepcionales no exista una definición específica de algunos conceptos en los CDI, lo cual hace necesario remitirse a las normas internas de un Estado³⁴. Doctrinantes como Vogel explican que este debe ser un caso extremo debido a que puede contrariar sensiblemente la intención de un tratado³⁵. Lang, apoyando la teoría de Vogel, explica que es necesario que exista un contexto que por sí mismo sugiera recurrir al derecho interno de un tratado, y lo define como una circunstancia rara que presuma la relevancia de la norma interna³⁶.

A favor de que exista un concepto de beneficiario efectivo en la norma doméstica se encuentran los países de *common law*, como el Reino Unido, el cual manifiesta que el concepto tiene un desarrollo muy completo desde hace ya varios años y perfecciona la idea del artículo 3 numeral 2 del modelo de la OCDE³⁷. En otras palabras, la norma nacional es un buen respaldo a este modelo, ya que permite que el artículo mencionado se ejecute y tenga sentido. Pueden existir convenios en los que el concepto de beneficiario efectivo no se defina de una forma clara y específica, por lo que una fuente secundaria sería útil.

Lo expuesto demuestra una gran discusión sobre el efecto de aplicar normas locales en los CDI, discusión que

34 *Ibid.*, 293.

35 *Ibid.*

36 *Ibid.*, 294.

37 *Ibid.*, 295.

todavía continúa en un ambiente académico y de aplicación real de las normas. Volviendo al caso bajo estudio, Colombia decidió establecer su propia definición de beneficiario efectivo y crear una obligación de información a cargo del contribuyente, por lo que es necesario analizar la norma para poderla nutrir de aspectos internacionales y de derecho comparado.

La OCDE al publicar las acciones BEPS realizó un análisis en la acción 6 sobre “prevenir la concesión de beneficios de los tratados en circunstancias inapropiadas”, donde básicamente se aborda la forma de evitar que se abuse de los CDI. Se debe aclarar que el concepto de beneficiario efectivo en los CDI se utiliza en los temas de dividendos, intereses y regalías. La preocupación más grande expuesta en los informes finales de la OCDE respecto a la acción 6 son los casos de *treaty shopping*, o abuso de tratados, que básicamente consiste en estrategias para que las personas que no son residentes de algunos de los países que suscriben un CDI sean consideradas residentes y adquieran los beneficios del tratado³⁸. El concepto de beneficiario efectivo nació en 1977 en los CDI con el fin de controlar la situación simple de *treaty shopping*, que consiste en que un intermediario recibe un ingreso siendo considerado residente en un convenio, y luego lo traslada junto con los beneficios tributarios a un ente o persona que realmente no es residente de ninguno de los países que suscribieron el convenio³⁹.

38 OECD, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report* (París: OECD Publishing), 2015, acceso el 1.º de mayo del 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>, 17.

39 *Ibid.*

Pese a que la acción 6 de BEPS en los informes finales menciona al beneficiario efectivo, simplemente hace referencias a su utilidad en casos de *treaty shopping*, pero no profundiza en su definición ni promueve cambios específicos. La acción se centra en la limitación de beneficios fiscales que se utiliza en los tratados de Estados Unidos y en la finalidad principal del Reino Unido en sus tratados⁴⁰ para evitar el abuso de CDI. Además, se hace referencia a casos de *conduit*, esto es, ejemplos de *treaty shopping* que reflejan la importancia del concepto de beneficiario efectivo⁴¹.

Cabe resaltar que la acción propone un artículo y unos comentarios relacionados con el acceso a los beneficios, los cuales explican cuándo un residente no puede acceder a los beneficios de un tratado en el modelo de la OCDE⁴² y manifiesta que las normas internas de los Estados contratantes son subsidiarias a las de los tratados. En conclusión, la OCDE no realizó un análisis específico en los informes finales de la acción 6 sobre la definición de beneficiario efectivo.

Cuando se investiga el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE del año 2010 y sus comentarios, se encuentran referencias al concepto de beneficiario efectivo en los artículos de intereses, dividendos y regalías. En el artículo 10, que regula los dividendos, se explica que una sociedad que se considera un instrumento no puede ser un beneficiario efectivo. La misma situación ocurre cuando no pueden ser vistos como beneficiarios efectivos los

40 Marcos Álvarez, Fernando García y Natalia Marziali, *Aproximación al concepto de beneficiario efectivo* (Montevideo: Udelar, 2015), 1.

41 *Ibid.*

42 OECD, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6*, 21-73.

intermediarios, un ente público de un Estado, dependiendo del caso, o instrumentos financieros. Otro ejemplo de beneficiario efectivo se encuentra en los comentarios del artículo 11, en el cual se indica de una forma no muy precisa que el solo recibir intereses por parte de un residente de un Estado contratante no lo convierte en un beneficiario efectivo, ya que puede ser un agente⁴³.

En conclusión, el modelo del año 2010 de la OCDE no tiene un concepto claro y específico de beneficiario efectivo, en cambio la norma colombiana sí.

El modelo de convenio de la OCDE publicado en el año 2015 trae nuevas aproximaciones al concepto de beneficiario efectivo. En el comentario 12.4 del artículo 10 sobre dividendos se explica que el beneficiario efectivo no es el recipiente directo de los dividendos, ya que estos se pueden trasladar a otra persona que realmente va a recibir el pago, disfrutar y disponer de él. Otra explicación enunciada es que no siempre el recipiente que es dueño de las acciones es el beneficiario efectivo, por lo que se debe analizar si está haciendo un uso inadecuado del tratado⁴⁴. Finalmente, el comentario 12.6 del artículo 10 nos aproxima al concepto de beneficiario efectivo al decir que son los individuos que ejercitan el último control efectivo sobre una persona legal o un acuerdo. En conclusión, este modelo aclara un poco más el concepto, aunque sigue siendo muy general.

Finalmente, al hablar de beneficiario efectivo siempre es importante hacer referencia al caso *Indofood*⁴⁵, el cual

43 Miller Angharad y Oats Lynne, *Principles*, 360.

44 "Commentary 12.5" OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, acceso el 1.º de mayo del 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

45 *Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase Bank NA CA*, 2 March 2006 (2006) 8 ITLR 653 (2006) STC 1195.

tiene como protagonistas a una empresa de la India y a un banco del Reino Unido. En este caso, la Corte concluyó que el beneficiario efectivo se refiere al actual dueño del ingreso, como dividendos, intereses y regalías, ya sea un individuo o una empresa que tenga todo el privilegio de beneficiarse directamente del ingreso; además, los vehículos con propósitos especiales, compañías conducto, compañías de papel y compañías transparentes no se consideran beneficiarios efectivos. De acuerdo con lo anterior, es claro que la jurisprudencia de otros países hace un análisis más profundo de quién es el beneficiario efectivo.

Conclusión

Se puede concluir que el concepto de beneficiario efectivo es abstracto y tiene un desarrollo de carácter internacional y de normas locales en diferentes países. La norma colombiana dispone que el beneficiario efectivo es una persona natural que tiene el control efectivo y es beneficiaria de operaciones y actividades de ciertas entidades, como sociedades, patrimonios autónomos, establecimientos permanentes y mandatarios.

A nuestro modo de ver, la norma se queda corta en la determinación del beneficiario efectivo, debido a que de acuerdo con la jurisprudencia internacional puede ser una persona natural o jurídica, que tenga el privilegio directo o indirecto del beneficio. Además, los ejemplos de la norma colombiana son muy limitados, razón por la cual debe aclararse que el recipiente final del ingreso en operaciones financieras en general debe considerarse beneficiario efectivo. Finalmente, deben expresarse algunas excepciones a la creación del beneficiario efectivo, por ejemplo en situaciones de mandato, sociedades de hecho, patrimonios autónomos y vehículos financieros. Se recomienda una reforma a la norma existente.

Respecto a las preguntas hechas por Vicente y Boris a la oficina de abogados, de acuerdo con la norma de beneficiario efectivo Boris debe ser reconocido como el favorecido por las actividades del EP. En cuanto a la relación de la norma colombiana con BEPS, se puede decir que cumple de una forma muy general con las directrices; sin embargo, debe adaptarse a otras directrices internacionales.

SOLUCIÓN

Gracias a las transacciones realizadas en la narrativa, se descubrieron diferentes problemáticas de los conceptos de economía digital, entidades controladas en el exterior, establecimiento permanente y beneficiario efectivo, respecto de las cuales se presentan los siguientes comentarios.

La Ley 1819 del 2016 trajo diversos cambios normativos en el sistema legal tributario colombiano como reforma tributaria necesaria para el país. El objetivo principal de esta ley es luchar contra la evasión y la elusión fiscal en Colombia, ordenando nuevas herramientas de control fiscal y adquisición de información por parte de la autoridad tributaria. Varios de los nuevos conceptos de la reforma tributaria tienen como fuente el desarrollo normativo de otros países y organizaciones internacionales, como la OCDE. A pesar de ello, algunos conceptos de carácter internacional no cumplen con los objetivos ni la estructura de los lineamientos internacionales y nacionales.

La reforma tributaria introdujo como nuevos conceptos un sistema de retención por IVA sobre algunas actividades de economía digital, que consideramos que se debe complementar; normas antidiferimiento ECE, cuya definición se debe limitar, y el beneficiario efectivo, que se debe complementar. Sin embargo, no se modificó el concepto

de EP, que existe desde el 2012, de manera que la norma concordara con las normas locales y los CDI de Colombia. Los cambios enunciados son de gran relevancia internacional y llevan un desarrollo de hace muchos años; su incorporación es importante en el ordenamiento jurídico colombiano para que esté acorde con normatividades de otros países.

Colombia, al adoptar conceptos normativos de otros países, debe tomar en cuenta la legislación local, así como analizar los efectos y las formas en que se adoptan en otros países. El Congreso de la República tiene toda la facultad legislativa para introducir cambios en la normatividad colombiana por medio de una ley; sin embargo, tiene límites determinados en la Constitución política a los cuales debe ceñirse.

Actualmente se halla en curso una demanda de inconstitucionalidad de la Ley 1819 del 2016 por varios artículos. La Corte Constitucional deberá estudiar si existe concordancia entre la Constitución y las normas demandadas. Se espera que existan varios cambios luego de este análisis.

Para la solución de los problemas normativos generados por la adopción de los conceptos tributarios internacionales mencionados, se evaluó la opción de una demanda de inconstitucionalidad. Sin embargo, hay que reconocer el esfuerzo del Gobierno y del órgano legislativo para tener un avance en materia tributaria, razón por la cual se prefirió la creación de un proyecto de ley que modifique una ley existente con el fin de solucionar los problemas normativos y encauzarlos en una mejor vía.

De acuerdo con la Constitución política, el Gobierno nacional puede crear un proyecto de ley impulsado por el Ministerio de Hacienda y con el apoyo de la DIAN con el propósito de resolver falencias de las normas existentes. En conclusión, se procederá a presentar un proyecto de ley

como mecanismo de solución de controversias normativas, para aprovechar lo ya existente y dirigir las normas a cumplir con las metas esperadas.

PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

PROYECTO DE LEY

Bogotá, [fecha]

Doctor

Secretario General

Cámara de Representantes

Congreso de la República de Colombia

Ref.: Proyecto de Ley por medio del cual se modifican los artículos 437.2 numeral 8, 882, 885, 20.2 y 631.5 del Estatuto Tributario colombiano

Actuando como Ministro de Hacienda y Crédito Público de la República de Colombia y como representante del Gobierno nacional, presento a usted el Proyecto de Ley 015 del 2017, por medio del cual se planea reformar los artículos 437.2 numeral 8 y parágrafo transitorio, 882,

885, 20.2 y 631.5 del Estatuto Tributario colombiano, con el fin de que los conceptos de IVA para transacciones de plataformas digitales, establecimiento permanente, entidades controladas en el exterior y beneficiario efectivo cumplan con la normatividad nacional y sigan lineamientos internacionales. De acuerdo con lo anterior pongo a su disposición la siguiente:

Exposición de motivos

Honorables Representantes

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público por medio de sus facultades legales y constitucionales les presenta el Proyecto de Ley 015 del 2017, que tiene como fin reformar los artículos 437.2 numeral 8 y parágrafo transitorio, 882, 885, 20.2 y 631.5 del Estatuto Tributario colombiano, con el fin de que los conceptos de IVA para transacciones de plataformas digitales, establecimiento permanente, entidades controladas en el exterior y beneficiario efectivo cumplan con la normatividad nacional y sigan lineamientos internacionales.

La reforma legal que se planea realizar tiene diferentes temas de regulación y análisis, por lo que se procederá por medio de subtítulos que identifiquen los temas del Proyecto de Ley 015 del 2017.

Economía digital

El artículo 437.2 del Estatuto Tributario fue reformado mediante el artículo 180 de la Ley 1819 del 2016 en su numeral 8 y parágrafo transitorio, el cual refleja la intención del legislador de gravar con impuesto a las ventas (IVA) actividades de carácter digital o electrónico.

La retención de acuerdo con la norma mencionada debe realizarse en el momento del pago de los servicios enunciados en los literales del artículo, como suministro de servicios audiovisuales, servicios de plataforma de distribución digital de aplicaciones móviles, servicios de publicidad en línea y suministro de enseñanza o entretenimiento a distancia por entidades financieras. La norma refleja una situación particular de aplicabilidad debido a que no hay una forma especial para identificar todas las cuentas bancarias de plataformas digitales del mundo que presten servicios en Colombia; además, existen servicios que también deben ser gravados y no se mencionan en la norma. En otras palabras, esta no se puede aplicar con facilidad y no incluye un espectro más amplio de servicios virtuales que deben gravarse.

Para solucionar el problema normativo, Colombia debe seguir las directrices que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha fijado en los últimos años, con el fin de controlar fiscalmente los servicios y el comercio electrónico. Vale la pena aclarar que, aunque Colombia no es miembro oficial de la OCDE, se encuentra en camino de serlo; además, se han seguido sus directrices en diferentes temas normativos, como en los convenios para evitar la doble imposición (CDI) en materia tributaria.

Desde hace ya varios años la OCDE ha demostrado su preocupación por las denominadas actividades de economía digital, entre las cuales se encuentran la prestación de servicios audiovisuales, publicidad en línea y suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia a través de medios electrónicos o digitales. En el 2015 la OCDE realizó los informes finales del proyecto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS, por sus siglas en inglés), cuyo objetivo es que no se erosione la base gravable ni

se trasladen los beneficios tributarios en un entorno internacional. Uno de los temas más importantes tratados en BEPS es la economía digital, acerca de la cual la OCDE manifiesta diferentes opiniones y formas de regular la economía digital.

La OCDE, dentro de su plan BEPS, manifiesta que una estrategia para regular la economía digital, además de crear un establecimiento permanente virtual, es por medio del impuesto sobre las ventas (IVA). La norma transcrita previamente determina la intención del legislador de regular servicios digitales por medio del impuesto indirecto del IVA; sin embargo, de acuerdo con BEPS, es necesario que la norma sea más amplia para que pueda cumplir con su fin.

El proyecto BEPS de la OCDE se encuentra dividido en quince acciones, la primera de las cuales se refiere a abordar los retos de la economía digital para su imposición. Respecto a la utilización del IVA para regular la economía digital, se establece como una herramienta válida y agrega que el país donde es residente el consumidor final tiene derecho a gravar el servicio prestado. Asimismo, la OCDE explica que es necesario que exista un registro de la empresa extranjera como responsable de IVA dentro del país donde es residente fiscal el consumidor y que las administraciones tributarias de los países deben cooperar con el fin de lograr información de los prestadores de servicios digitales⁴⁶.

Con relación a lo anterior la norma nacional debe establecer un sistema de registro de los proveedores de servicios por medios digitales, pero al mismo tiempo debe estimular dicho registro, ya que existen muchas empre-

46 OECD, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1, 128-129.

sas que prestan servicios virtuales desde diferentes partes del mundo. Por lo tanto, se propone que se realicen retenciones a título de IVA de acuerdo con la tarifa general del 19 % para los proveedores que se registren en Colombia y una tarifa del 23 % para los proveedores no registrados, con el fin de incentivar su registro y control en el país.

En cuanto a los servicios que menciona la norma, se considera que no son suficientes y que se deben incluir otros, por lo que se propone especificar los siguientes: a. suministro de páginas web, *hosting*, almacenamiento en la nube (*cloud computing*) y mantenimiento a distancia de programas y equipos; b. suministro de *software* y sus actualizaciones; c. suministro electrónico de imágenes, texto y otro tipo de información, así como la disponibilidad de acceso a bases de datos digitales; d. suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento); e. suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia; f. suministro de otros servicios en línea (publicidad, plataformas participativas, plataformas de pagos, entre otros); y g. los demás servicios que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) determine mediante resolución.

El párrafo transitorio debe cambiarse, debido a que limita la aplicación de la norma en el tiempo y de acuerdo con el incumplimiento de obligaciones. Para que la norma sea útil debe reflejar un límite de doce meses para su aplicación, dando tiempo suficiente para que tanto la DIAN como los agentes de retención puedan definir las cuentas a las cuales se les debe hacer la retención y el porcentaje. En cuanto a limitar la norma al incumplimiento, es una condición que debe eliminarse para que esta no sea residual y cumpla con su aplicación.

Entidades controladas en el exterior

Las entidades controladas en el exterior (ECE) se encuentran reguladas en los artículos 882 y siguientes del Estatuto Tributario, los cuales fueron vinculados por medio de los artículos 139 y siguientes de la Ley 1819 del 2016. El objetivo fue crear una normatividad que prevenga el diferimiento tributario en concordancia con las políticas internacionales y con la exposición de motivos de la norma mencionada.

Las normas ECE se encuentran estudiadas en la OCDE por medio del plan BEPS. Dentro del análisis se busca que las normas ECE cumplan con un estándar internacional que las haga más efectivas. Una de las recomendaciones de la OCDE es que se disminuya la evasión fiscal reduciendo las cargas administrativas.

La normatividad colombiana no se ajusta a las recomendaciones de la OCDE debido a que considera que se puede crear una ECE en cualquier país del mundo. El problema de no delimitarlo es que la administración tributaria colombiana debe realizar procesos de investigación y fiscalización en todos los países. La OCDE en su plan BEPS recomienda que las ECE se limiten a lugares donde hay baja o nula tributación, como una medida que permite que la fiscalización de las autoridades tributarias se reduzca y pueda lograr las metas de esa normatividad, por lo que se va a realizar la limitación en el presente proyecto de ley.

El artículo 885 del Estatuto Tributario que regula las ECE crea una presunción de pleno derecho que hace que se configure que el 100 % de las rentas de una ECE se consideren pasivas si tiene 80 % o más de rentas pasivas. Esta presunción crea una discrepancia de carácter constitucional, específicamente con el artículo 363 de la Constitución política de Colombia, el cual menciona el principio

de equidad. La inequidad en la presunción se genera para aquellas ECE que tengan ingresos activos entre el 1 % y el 19 % de rentas pasivas, ya que al configurarse el total de sus rentas como pasivas, no van a poder disponer de los costos y gastos pasivos, lo cual resulta ser una sanción injustificada, por lo que la norma se debe eliminar del ordenamiento jurídico.

Establecimiento permanente (EP)

El establecimiento permanente actualmente se encuentra regulado en los artículos 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario colombiano. La Ley 1607 del 2012 lo incorporó a nuestra normatividad por medio de los artículos 86 y 87. Las normas mencionadas en términos generales cumplen con una buena estructura; sin embargo, la ley únicamente especifica que los establecimientos permanentes son responsables de las rentas atribuibles de carácter nacional.

La ley existente es una norma nacional que no concuerda con los tratados internacionales suscritos entre Colombia y otros países para evitar la doble imposición. En los diferentes tratados el establecimiento permanente es responsable por las rentas atribuibles tanto de carácter nacional como extranjero. Además, la norma debe cambiarse porque limita determinar el ingreso total de un EP, segundo, porque viola el derecho constitucional de igualdad (art. 363 de la Constitución política de Colombia) y, tercero, porque Colombia tiene interés en ser parte de la OCDE por lo que se deben seguir sus lineamientos.

Establecer que el EP sea responsable por las rentas nacionales y extranjeras permitirá que la norma se acople tanto a la normatividad interna como a la internacional, y facilitará el aumento de los ingresos nacionales al

estipular que los establecimientos permanentes sean responsables por rentas atribuibles de carácter nacional e internacional. En conclusión, la norma se debe reformar para que los EP en Colombia sean responsables por las rentas atribuibles tanto nacionales como extranjeras.

Beneficiario efectivo

El artículo 133 de la Ley 1819 del 2016 introdujo al artículo 631.5 del Estatuto Tributario colombiano la definición de *beneficiario efectivo*. De acuerdo con dicha ley, la persona natural que se clasifique como beneficiario efectivo debe ser reportada a la DIAN con información personal como nombre, país de nacimiento y residencia fiscal.

La norma de beneficiario efectivo en términos generales cumple con el objetivo de información que se busca al introducirla a la normatividad colombiana; sin embargo, es importante fortalecerla basándose en el derecho comparado y en algunas directrices de la OCDE. La propuesta debe permitir que el beneficiario efectivo sea una persona natural o jurídica, que tenga el privilegio directo del beneficio. Además, los ejemplos de la norma colombiana son muy limitados, razón por la cual debe aclararse que el recipiente final del ingreso en operaciones financieras en general debe considerarse beneficiario efectivo.

Finalmente deben expresarse algunas excepciones a la generación del beneficiario efectivo, por ejemplo en situaciones de mandato, sociedades de hecho, patrimonios autónomos y vehículos financieros.

De acuerdo con lo anterior se pone a consideración de ustedes el siguiente articulado:

PROYECTO DE LEY

Por medio del cual se planea reformar los artículos 437.2 numeral 8 y parágrafo transitorio, 882, 885, 20.2 y 631.5 del Estatuto Tributario colombiano, con el fin de que los conceptos de IVA para transacciones de plataformas digitales, establecimiento permanente, entidades controladas en el exterior y beneficiario efectivo cumplan con la normatividad nacional y sigan lineamientos internacionales

El Congreso de la República

DECRETA:

Artículo 1. Modifíquese el artículo 20.2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“Artículo 20.2. Tributación de los establecimientos permanentes y sucursales

Las personas naturales no residentes y las personas jurídicas y entidades extranjeras que tengan un establecimiento permanente o una sucursal en el país, según el caso, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con respecto a las rentas y ganancias ocasionales que le sean atribuibles al establecimiento permanente o a la sucursal, según el caso, de acuerdo con lo consagrado en este artículo y con las disposiciones que lo reglamenten.

La determinación de dichas rentas y ganancias ocasionales se realizará con base en criterios de funciones, activos, riesgos y personal involucrados en la obtención de las mencionadas rentas y ganancias ocasionales.

PARÁGRAFO. Para propósitos de la atribución de las rentas y ganancias ocasionales a que se refiere este artículo, los establecimientos permanentes y las sucursales de

sociedades extranjeras deberán llevar contabilidad separada en la que se discriminen claramente los ingresos, costos y gastos que les sean atribuibles.

Sin perjuicio del cumplimiento por parte de los obligados al régimen de precios de transferencia de los deberes formales relativos a la declaración informativa y a la documentación comprobatoria, para efectos de lo estipulado en este artículo, la contabilidad de los establecimientos permanentes y de las sucursales de sociedades extranjeras deberá estar soportada en un estudio sobre las funciones, los activos, los riesgos y el personal involucrados en la obtención de las rentas y de las ganancias ocasionales atribuidas a ellos”.

“Artículo 2. Modifíquese el artículo 437-2 numeral 8 y párrafo transitorio del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

8. Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN) en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior, de los siguientes servicios electrónicos o digitales:

- a. Suministro de páginas web, *hosting*, almacenamiento en la nube (*cloud computing*) y mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- b. Suministro de *software* y sus actualizaciones.
- c. Suministro electrónico de imágenes, texto y otro tipo de información, así como la disponibilidad de acceso a bases de datos digitales.
- d. Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier naturaleza, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento).
- e. Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.

- f. Suministro de otros servicios en línea (publicidad, plataformas participativas, plataformas de pagos, entre otros).
- g. Y los demás servicios que la DIAN determine mediante resolución.

Los proveedores de los servicios mencionados en los literales que se registren ante la DIAN de acuerdo con su regulación serán gravados con retención de la tarifa general del IVA. En caso de que no se encuentren registrados, la tarifa de retención será del 23 %.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. El sistema de retención previsto en el numeral 8 de este artículo empezará a regir dentro de los 12 meses siguientes a la entrada en vigencia de esta ley. La DIAN mediante resolución indicará de manera taxativa el listado de prestadores desde el exterior a los que deberá practicárseles la retención prevista en el numeral tercero”.

“Artículo 3. Modifíquese el artículo 631-5 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 631.5: Beneficiarios efectivos

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 631 de este estatuto, se entiende por beneficiario efectivo la persona natural o jurídica que cumpla con cualquiera de las siguientes condiciones:

- a. Tener control efectivo, directa o indirectamente, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior.
- b. Ser beneficiaria directa o indirecta de las operaciones y actividades que lleve a cabo la sociedad nacional, el mandatario, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario, el fondo de inversión colectiva o de una sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia.
- c. Ser el recipiente final de operaciones financieras.

PARÁGRAFO 1. El régimen sancionatorio por no cumplir con la obligación de identificar al beneficiario efectivo será el previsto para el incumplimiento del artículo 631 de este estatuto.

PARÁGRAFO 2. La identificación del beneficiario efectivo podrá hacerse teniendo en cuenta los lineamientos del sistema de administración del riesgo de lavado de activos y financiación del terrorismo (Sarlaft) aun cuando no se trate de entidades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia.

PARÁGRAFO 3. No se consideran beneficiarios efectivos los mandatarios, las sociedades de hecho, patrimonios autónomos y vehículos financieros”.

Artículo 4. Modifíquese el artículo 882 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“Artículo 882. Entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia (ECE).

Para efectos de lo previsto en este título, son entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia (ECE), aquellas que cumplen con la totalidad de los requisitos siguientes:

1. La ECE es controlada por uno o más residentes fiscales colombianos en los términos de cualquiera de las siguientes disposiciones:

a. Se trata de una subordinada en los términos de los numerales *i, ii, iv* y *v* del literal *b* del numeral 1 del artículo 260-1 de este Estatuto; o,

b. Se trata de un vinculado económico del exterior en los términos de cualquiera de los literales del numeral 5 del artículo 260-1 de este estatuto.

2. La ECE no tiene residencia fiscal en Colombia y se encuentra constituida en países de jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición o con regímenes tributarios preferenciales de acuerdo con el artículo 260-7 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 1. Las ECE comprenden vehículos de inversión tales como sociedades, patrimonios autónomos, *trusts*, fondos de inversión colectiva, otros negocios fiduciarios y fundaciones de interés privado, constituidos, en funcionamiento o domiciliados en el exterior, ya sea que se trate de entidades con personalidad jurídica o sin ella, o que sean transparentes para efectos fiscales o no.

PARÁGRAFO 2. Se presume que los residentes fiscales tienen control sobre las ECE que se encuentren domiciliadas, constituidas o en operación en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial en los términos del artículo 260-7 del Estatuto Tributario, independientemente de su participación en ellas.

PARÁGRAFO 3. Para efectos de determinar la existencia o no de control en los términos del numeral 1 del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, la tenencia de opciones de compra sobre acciones o participaciones en el capital de la ECE se asimila a la tenencia de las acciones o participaciones directamente”.

Artículo 5. Derogatorias.

Deróguese el artículo 885 del Estatuto Tributario.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez, Marcos, Fernando García y Natalia Marziali. *Aproximación al concepto de beneficiario efectivo*. Montevideo: Udelar, 2015.
- Angharad, Miller y Lynne Oats. *Principles of International Taxation*. Great Britain: Tottel Publishing, 2009.
- Bal, Aleksandra, Carlos Gutiérrez, Rijkele Betten, Ridha Hamzaoui, Belema Obuoforibo y Ola Ostaszewska. *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*. Amsterdam: IBFD, 2015.

- Brauner, Yariv y Andrés Báez. *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, documento de trabajo IBFD, 2 de febrero del 2015, <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/WithholdingTaxesintheServiceof-BEPSAction1-whitepaper.pdf>.
- Cabrera Cabrera, Omar Sebastián. *El establecimiento permanente: especial énfasis en la cláusula de agencia*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2016.
- Cabrera Cabrera, Omar Sebastián. “El régimen de entidades controladas del exterior –ECE– de la Ley 1819 del 2016”, en *Reforma Tributaria Ley 1819 del 2016*, coordinado por Julio Roberto Piza Rodríguez, 385-410. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2017.
- “Commentary 12.5”. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, acceso el 1.º de mayo del 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.
- “Constitución política de Colombia”, 2.ª ed., 4 de julio de 1991. *Gaceta Constitucional*, n.º 116, http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html.
- Hongler, Peter y Pasquale Pistone. “Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy”, documento de trabajo IBFD, 20 de enero del 2015, https://www.researchgate.net/profile/Gopal_Kamal/publication/303549181_Redefining_the_PE_concept-whitepaper/links/5747f83e08ae707fe21e46da.pdf?origin=publication_list.
- Huibregtse, Steef, Heberth Guevara, Daniela Lonescu y Trang Huynh. *Documentación PT y BEPS–una perspectiva de Latam*. Amsterdam: TPA Global, 2016.
- Idrovo Cubides, Juan Manuel. “Acción 1: abordar los retos fiscales de la economía digital”, en *Resultados del Plan de Acción BEPS y su aplicación en Colombia*, coordinado por Myriam Stella Gutiérrez y Natalia Quiñones, 11-28. Bogotá: ICDT, 2016.
- Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase Bank NA CA, 2 March 2006. 8 ITLR 653, STC 1195.

- Lang, Michael, Jeffrey Owner, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch y Claus Staringer. *GAARS-A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*. Amsterdam: IBFD, 2016.
- Meindl-Ringler, Angelika. *Beneficial Ownership in International Tax Law*. Nueva York: Wolters Kluwer, 2016.
- OCDE. *Proyecto OCDE/G20 Sobre la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos de la economía digital, objetivos del 2014*. París: OCDE, 2014, <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>.
- OECD. *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, OECD 2010*, <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>.
- OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.
- OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report*. París: OECD Publishing, 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3: 2015 Final Report*. París: OECD Publishing, 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>.
- OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report*. París: OECD Publishing, 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>.
- OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 7: 2015 Final Report*. París: OECD Publishing, 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264242220-en>.
- Ogazón Juárez, Lydia G. y Ridha Hamzaoui. "Common Strategies Against Tax Avoidance: A Global Overview", en *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*. Amsterdam: IBFD, 2015.
- Reimer, Ekkehart. "Permanent Establishment in the OECD Model Tax Convention", en *A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD*

Perspective, editado por Ekkehart Reimer, Stefan Schmid y Marianne Orell, 1-10. Nueva York: Wolters Kluwer, 2015.

Valencia Casallas, Alberto, Benjamín Cubides Pinto, José Elbert Castañeda Durán, Juan Carlos Jaramillo Díaz y Sergio Iván Pérez Peñuela. *Reforma Tributaria Ley 1819 del 2016*. Medellín: CETA, 2017.

Verstraeten, Axel A. "Argentina: Can a PE Deduct General Administration Expenses?"; en *Tax Treaty Case Law around the Globe 2016*, editado por Peter Essers, Eric Kemmeren y Michael Lang, 21-28. Amsterdam: IBFD, 2016.

¿Y POR QUÉ NO APLICAR UN SOLO MÉTODO PARA DETERMINAR EL VALOR EN ADUANA DE LA MERCANCÍA IMPORTADA?

El estudio de precios de
transferencia aplicado a las
operaciones de comercio exterior*

Cristian Ceballos Acosta

* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.223>

La posibilidad de establecer una convergencia entre el derecho aduanero y el tributario lleva a Carlos, funcionario del Grupo Interno de Trabajo de Valoración Aduanera de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a señalar que es viable utilizar el estudio de precios de transferencia como método de valoración aduanera de la mercancía importada al territorio aduanero nacional.

La anterior afirmación no tiene cabida dentro de la interpretación realizada por María José, funcionaria del Grupo Interno de Trabajo (GIT) de Precios de Transferencia de la misma entidad, ya que en valoración y precios existen unas causales de vinculación con sutil diferencia, pero con elementos similares.

Es así como surge un debate entre dos funcionarios de la misma administración, cuyo contexto es la importación de celulares realizada en marzo del 2017 por Celco Distribuidor S. A. S. Esta sociedad, al establecer el valor en aduana de la mercancía, utiliza su estudio de precios de transferencia del 2016 como método de valoración para fijar el precio de los teléfonos, con el objetivo de demostrar que por tratarse de una operación de venta realizada con un vinculado económico del extranjero esa condición no tuvo incidencia en el pago de los tributos aduaneros ni en la declaración del impuesto sobre la renta.

PALABRAS CLAVE

Precios de transferencia, principio de plena competencia, vinculación económica, valor en aduana, tributos aduaneros, impuesto sobre la renta, convergencia, sobrevaloraciones, infravaloraciones, comercio exterior, tributos aduaneros.

GLOSARIO

Base imponible: Cuantía sobre la cual se calcula el importe de determinado impuesto que se satisfará por una persona física o jurídica.

Derechos de aduana: Derechos, impuestos, contribuciones, tasas y gravámenes de cualquier clase, los derechos *antidumping* compensatorios y todo pago que se fije o se exija directa o indirectamente por la importación de mercancías al territorio aduanero nacional o en relación con dicha importación.

Importación: Introducción de mercancías procedentes del extranjero al territorio aduanero nacional. También se considera importación la introducción de mercancías procedentes de la zona franca industrial de bienes y servicios al resto del territorio aduanero nacional en los términos previstos en el Decreto 390 del 2016.

Parte vinculada: Empresa que participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de otra empresa, o cuando una misma persona participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de ambas empresas.

Precios de transferencia: Aquellos precios a los cuales una empresa les transfiere bienes o servicios a vinculados del exterior, vinculados ubicados en zonas francas o a personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales.

Principio de plena competencia: Aquel que considera que la vinculación entre las empresas no debe afectar los términos de las operaciones y, para ello, establece que las condiciones pactadas en operaciones entre empresas relacionadas deben ser las mismas que se hubieran acordado en operaciones comparables con empresas independientes, en circunstancias similares.

Tributos aduaneros: Los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas.

Valoración aduanera: Conjunto de disposiciones normativas de carácter internacional y nacional que permiten determinar correctamente el valor de las mercancías para establecer la base imponible sobre la cual deberán pagarse los tributos aduaneros.

¿Y POR QUÉ NO APLICAR UN SOLO MÉTODO PARA DETERMINAR EL VALOR EN ADUANA DE LA MERCANCÍA IMPORTADA?: EL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA APLICADO A LAS OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR

En Colombia, a partir de la expedición del Decreto 2117 de 1992 la Dirección General de Aduanas y la Dirección de Impuestos Nacionales se fusionaron en una sola entidad: la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). La valoración aduanera está a cargo de la Subdirección de Técnica de la Dirección de Aduanas del Nivel Central de la DIAN,

la cual expide conceptos de valoración que son de obligatorio cumplimiento con aplicación en todo el país por parte de los funcionarios públicos de las diferentes aduanas.

Carlos trabaja en el GIT de Valoración Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, la cual forma parte de la DIAN. Al pertenecer a un grupo de la subdirección antes mencionada, se ve en la obligación de realizar el estudio acucioso de todas las incertidumbres que se generen en casos de valoración aduanera de mercancía importada al territorio aduanero nacional, por lo que a su oficina llega el siguiente conflicto que necesita ser dilucidado:

Telco Corporation LLC realizó una venta de celulares a Celco Distribuidor S.A. S., sociedad que importó los móviles al territorio colombiano en el 2017 para venderlos en este país. El funcionario que adelantó la inspección de la mercancía y su respectiva valoración tiene algunas dudas con respecto a la aceptabilidad del precio pagado o por pagar de la mercancía ingresada al territorio aduanero nacional.

Carlos es el encargado de examinar las circunstancias de la venta de los celulares y decide que el precio no estuvo afectado por la vinculación económica¹ entre el comprador y el vendedor antes descritos. El concepto de *vinculación económica* es un elemento esencial en el estudio de precios de transferencia, debido a que se constituye en uno de los presupuestos de aplicación y primordialmente define la finalidad e importancia de la operación entre las sociedades con el objeto de neutralizar las transferencias de manera imponible entre empresas.

Carlos está colaborando en la elaboración del estudio de valor para sustentar el requerimiento especial aduanero

1 Este concepto es importante para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, ya que en el artículo 260-1 y ss. del Estatuto Tributario se definen los precios de transferencia y los criterios de vinculación.

y decide revisar la normativa colombiana. Mientras lo hace, nota que no existe una disposición expresa que defina con claridad la vinculación económica en materia de precios de transferencia, pero que sí hay causales tanto en el Estatuto Tributario como en el Código de Comercio que suplen una definición.

No obstante, decide ahondar en su investigación y recurrir a la revisión de la doctrina internacional, que la ha definido como

[...] la operación entre sociedades que al amparo de relaciones comerciales cuyas condiciones difieren de las que pactarían sociedades independientes en situación de libre concurrencia, comportan traslaciones indirectas de beneficios de unas a otras como las compras o ventas a precios fijados más altos o bajos².

Teniendo clara esta definición, el funcionario del GIT Valoración Aduanera descubre que las causales de vinculación del Estatuto y Código de Comercio no aplican para efectos de los obligados a presentar el estudio de precios de transferencia. Lo anterior dificulta aún más la revisión acuciosa que debe realizar en el caso que se le presenta.

En su análisis jurídico, Carlos establece que los nuevos criterios de vinculación con referencia específica a precios de transferencia se presentan en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario. Lo anterior sirve como punto de partida para evaluar si es procedente o no el estudio de precios para determinar el valor de los teléfonos importados en la aduana nacional.

2 María Luisa Esteve Pardo, *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones de beneficios* (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 1996), 131.

María José, funcionaria del GIT Precios de Transferencia de la Subdirección de Fiscalización Internacional de la DIAN, se percata de una inspección de precios de transferencia hacia Celco Distribuidor S. A. S., debido a que una de las transacciones bajo examen es la compra de móviles a Telco Corporation LLC, sociedad que tiene como domicilio principal la ciudad de Nueva York.

Al tener Celco relaciones con vinculados económicos en el exterior, debe presentar a la Subdirección de Fiscalización Internacional el estudio de precios requerido con el objeto de evaluar la plena competencia (*arm's length principle*³), principio que se concreta cuando el precio está por fuera del rango intercuartil en virtud del método usado.

Este principio supone para efectos fiscales la obligación de tratar a los vinculados económicos o partes relacionadas como entes separados y totalmente independientes en sus relaciones comerciales. Las operaciones se realizan en las mismas condiciones de mercado abierto que esperarían encontrar entre empresas independientes, en operaciones similares y circunstancias parecidas, de modo que se pague el impuesto apropiado en el lugar donde efectivamente se genere.

La funcionaria no queda satisfecha con el estudio de precios presentado por el vendedor de los celulares, por lo que determina que los lineamientos de la plena competencia

3 El artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE define este principio así: "Cuando dos empresas asociadas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia".

no aplican a su precio de compra. Además, considera correcto el valor de la mercancía en aduanas, pero no el de precios, ya que la vinculación de la sociedad en ningún momento afecta el valor de los teléfonos en el régimen aduanero, aunque sí incide en el valor para efectos de precios de transferencia.

En el 2015 la DIAN redactó la guía que facilita el conocimiento en el régimen de precios de transferencia, por lo tanto, María José –para estar más segura de su posición– decide revisar su definición y tener claro por qué no se pueden aplicar al caso que llega a su despacho.

De acuerdo con los preceptos de la guía, los precios de transferencia se pueden definir como “aquellos precios a los cuales una empresa le transfiere bienes o servicios a vinculados del exterior, vinculados ubicados en Zonas Francas [sic] o a personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en Paraísos Fiscales [sic]”⁴.

Para poder emitir un concepto en el cual se demuestre que la tesis de Carlos está errada, la funcionaria decide revisar la normativa de precios de transferencia en Colombia y encuentra que se deben cumplir las siguientes condiciones para que los contribuyentes puedan acogerse a este régimen:

- ▶ Ser contribuyente del impuesto de renta y complementarios.
- ▶ Tener vinculados en el exterior o vinculados ubicados en zonas francas.
- ▶ Realizar operaciones durante el año gravable con:

4 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, *Precios de transferencia para todos. Guía que facilita el conocimiento en el régimen de precios de transferencia* (Bogotá: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, septiembre, 2015).

- ▶ Vinculados del exterior.
- ▶ Personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales.
- ▶ Vinculados ubicados en zonas francas.

Carlos piensa que el precio pagado o por pagar de los celulares no se afecta por la vinculación entre las partes que realizan la operación comercial que suscita la presente discusión. Según su teoría, el estudio de precios es necesario para determinar la valoración de la mercancía importada. María José no comparte esta opinión, pues cree que dicho precio ha sido acordado entre las partes vinculadas intervinientes en el negocio. Esto demuestra una clara contradicción entre los dos funcionarios, lo que afecta a los dos grupos de trabajo de la DIAN.

En julio del 2015 la Organización Mundial de Aduanas (OMA) expidió la *Guía sobre valoración aduanera y precios de transferencia*. Esta no tiene efecto vinculante para el Estado colombiano, pero los funcionarios que pertenecen a la administración aduanera y tributaria nacional la pueden utilizar como criterio auxiliar. Por lo tanto, desconocer el contenido de esta guía haría que Carlos y María José fueran renuentes a la posibilidad de que existiera la convergencia entre el derecho aduanero y el tributario.

A partir de lo expuesto se entiende que para la empresa distribuidora cuanto menor sea el precio establecido de los teléfonos, menores serán los tributos aduaneros por pagar. En cambio, desde el punto de vista fiscal lo que le conviene a Telco LLC es fijar un precio superior a los celulares en la declaración de importación con el fin de aumentar sus costos y la determinación de la base imponible en su respectiva declaración de renta por el periodo fiscal en el cual está obligado a presentarla.

En materia de importación de mercancías el interés del funcionario de aduanas es combatir la declaración aduanera de valores inferiores a los reales, procurando que se realice un ajuste con el fin de obtener una mayor base imponible para la aplicación de los derechos de importación.

Por otro lado, el interés de la funcionaria de impuestos no se centra en objetar los bajos valores de importación de la mercancía sino en fijar el precio de acuerdo a las directrices de la OCDE. Al realizar la venta de los celulares en nuestro país hay un margen que permite obtener una ganancia superior y establecer una mayor base imponible para la configuración del impuesto sobre la renta.

Por lo anterior, María José y Carlos, desde su experiencia profesional, se cuestionan en qué medida es aceptable tener diferentes reglas aduaneras y tributarias cuando se trata de valorar la mercancía importada entre partes vinculadas. Ella considera que los objetivos y principios aplicables en cada régimen son diferentes, y él afirma que el estudio de precios de transferencia podría servir para la valoración de la mercancía al ingresar al territorio aduanero nacional, toda vez que la vinculación de las partes no afecta el precio pagado de la mercancía.

PROBLEMÁTICA

¿Puede la DIAN ajustar el valor de las importaciones de una sociedad domiciliada en el territorio aduanero colombiano aplicando el estudio de precios de transferencia esbozado en el artículo 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario, siempre y cuando estas importaciones se realicen con un vinculado económico del exterior, con el objeto de determinar su valor en aduana para establecer el pago de tributos aduaneros y realizar la respectiva declaración del impuesto sobre la renta?

ESTRATEGIA DE SOLUCIÓN

Contexto

Desde hace algún tiempo en los ámbitos nacional e internacional se ha venido discutiendo la posibilidad de que exista una conexidad entre las normas de precios de transferencia y valoración aduanera. Con esto se busca que los precios de las transacciones que se realizan entre empresas vinculadas sean aceptables para las autoridades tributarias y aduaneras, a partir de la sola aplicación del estudio de precios de transferencia en los dos regímenes.

Los objetivos y metodologías de los estudios de precios de transferencia y de valoración aduanera son diferentes. No se ha avanzado mucho hacia una posible conjunción de estos; se han dado pinceladas que pretenden que las normas de valoración en aduana utilicen los estudios de precios de transferencia como un medio de prueba para determinar que la vinculación económica entre dos sociedades no ha influenciado el precio de la mercancía declarada.

En Colombia, la regulación sobre precios de transferencia se encuentra en el Estatuto Tributario y estipula expresamente que estos solo producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios. Para fijar esta contribución, es necesario establecer el valor de las mercancías importadas, porque para determinar el ingreso gravable se utiliza el valor de las mercancías relacionadas con el proceso productivo gravado.

En este sentido, a los contribuyentes y a la DIAN les conviene establecer valores diferentes durante la transferencia de los bienes, debido a que puede ocurrir que se encuentren criterios y efectos diferentes en un mismo

valor de transacción. Esto puede generar una inseguridad jurídica para cualquier importador o exportador habitual de mercancía, pues alguna variación en los precios usuales de los productos que importa o exporta tendrá que justificarse ante los organismos encargados de la fiscalización de aduanas e impuestos, que hoy en día está en cabeza de la DIAN.

Diferencias y similitudes entre el valor en aduana y los precios de transferencia

Diferencias

1. En nuestro país y en el plano internacional el régimen del valor en aduana está estructurado para establecer la base imponible de los tributos que gravan la importación, el arancel y el impuesto a las ventas, mientras que el régimen de los precios de transferencia procura establecer el costo del importador al realizar la operación de importación de la mercancía y determinar ese costo en el impuesto sobre la renta.
2. Teniendo en cuenta la función que cumplen los derechos de importación como herramienta protectora de los productos o mercancías nacionales, el arancel que grava la importación debe ser el vigente en el momento en que esta se realiza. En esta etapa la mercancía entra a competir en el mercado interno, por ende, todos los elementos que inciden en los tributos que gravan la importación se determinan con la llegada de la mercadería al territorio nacional y se establecen de conformidad con las normas aduaneras vigentes.

De esta forma, el arancel determina el valor que debe pagar el importador de la mercancía, por lo tanto, este se debe aplicar antes de que se produzca la integración debido a

que las liquidaciones de los tributos aduaneros deben efectuarse antes de la nacionalización de la mercadería.

Por el contrario, en la declaración del impuesto sobre la renta el elemento tiempo pasa a un segundo plano; su finalidad es meramente recaudatoria y no se requiere celeridad en su determinación, debido a que la periodicidad de este tributo es anual. La selección de los métodos en materia de precios de transferencia se ajusta a un análisis previo de las características propias de cada operación y a una evaluación de los comparables.

3. La seguridad jurídica del sistema aduanero exige que se busque la mayor certeza posible en cuanto al método de valoración que se va a emplear cuando se valora la mercancía. Es por ello que la aduana no está habilitada para optar entre los diferentes métodos existentes, sino que debe aplicarlos en forma secuencial no pudiendo pasar a otro método sin antes haber agotado la posibilidad de aplicar los que le antecedían.

En cambio, en los precios de transferencia se otorga a la administración tributaria la facultad de utilizar el método más apropiado de acuerdo con las características de las transacciones analizadas, sin que el contribuyente pueda tener certeza respecto de cuál de los métodos posibles es el que resultará más apropiado para el fisco.

4. Con el régimen de valoración la administración aduanera busca corregir la declaración que los importadores pueden hacer por valores inferiores a los normales, o a los que realmente han sido concertados entre el proveedor extranjero y el importador local.

El propósito de este régimen no se centra en obtener un mayor recaudo sino en buscar un sistema neutro que evite la posible infravaloración de la mercancía por

parte del importador, así como la posible manipulación de la aduana para incrementar los tributos aduaneros cuando establece la ampliación de su base imponible.

Por el contrario, los precios de transferencia no ponen su centro de atención en el fomento y la seguridad del flujo comercial, sino en corregir valores de las mercancías en la medida en que ellos puedan implicar una localización ficticia de las utilidades fuera de la jurisdicción de la administración tributaria del país de importación.

La finalidad del régimen de precios se enfoca en apropiar para la jurisdicción local la mayor cantidad de utilidad que surja de la operación comercial realizada por un vinculado económico nacional y su proveedor extranjero.

Similitudes

1. La ley aduanera y la tributaria comparten principios respecto de las transacciones entre partes vinculadas. De esta forma, la valoración aduanera y la regulación sobre precios de transferencia buscan controlar a todos los agentes del mercado para corregir las actividades externas ajenas a las partes involucradas en la operación económica que puedan afectar la libre competencia entre empresas, a través del valor real para la valoración y con el principio del *arm's length*⁵ para los precios de transferencia.

5 El artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE define este principio así: "Cuando dos empresas asociadas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia".

Teniendo en cuenta los lineamientos del principio, lo que se pretende demostrar en las transacciones entre empresas vinculadas es que estas sociedades realizan sus operaciones comerciales como si se tratara de empresas independientes.

Las normas del Acuerdo de Valor de la OMC establecen que uno de los requisitos para aceptar el valor de transacción como método idóneo de valoración de la mercadería es que “no exista una vinculación entre el comprador o vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros de lo dispuesto en el párrafo 2 del acuerdo⁶”.

Por su parte, el Estatuto Tributario de Colombia señala:

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados del exterior están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia.

Se entenderá que el Principio de Plena Competencia es aquel en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes⁷.

En este sentido, tanto en materia de valoración aduanera como de precios de transferencia las normas de estos regímenes solo pueden entrar en juego cuando la

6 Artículo 1, literal *d* del Acuerdo de Valor de la OMC.

7 Artículo 260.2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 112 de la Ley 1607 del 2012.

administración tributaria o aduanera tienen una duda razonable de que la vinculación ha influido en el precio, pues mientras no se pruebe lo contrario se deben respetar los precios de importación de la mercancía declarados.

2. El precio de transferencia que se reconozca por una parte de la transacción debe ser respetado y reconocido por la otra, debido a que los análisis de los precios de transferencia y la valoración aduanera pueden llegar a ser complejos, costosos y consumir mucho tiempo para las empresas, más si se tiene en cuenta que no resulta lógico para una empresa multinacional llevar a cabo dos análisis de valor para una misma transacción.
3. Otro argumento a favor de la homologación de estos dos regímenes es destacar cómo las autoridades aduaneras disponen de información que puede resultar relevante en un examen de precios de transferencia. En la mayoría de los casos la información de precios la prepara el mismo contribuyente que realiza la valoración, la cual en virtud de un principio de cooperación debe suministrarse entre administraciones aduanera y tributaria.
4. La valoración en aduana y los precios de transferencia son sistemas que propenden por la neutralidad en su aplicación. La sola vinculación entre las partes involucradas en una transacción de bienes no implica que los precios de la mercancía importada se manipulen para obtener beneficios aduaneros o tributarios.
5. Los dos sistemas se caracterizan por ser neutros porque buscan establecer el valor real de la operación y evitan que los vinculados importadores y las autoridades fiscales y aduaneras puedan manipularlo para su propio beneficio.
6. Una similitud más de estos dos sistemas se presenta cuando el contribuyente tiene la carga de la prueba en el momento de determinar que la vinculación no afecta el precio.

En materia aduanera, según los apartados 1 y 2 de la introducción general del Acuerdo de Valor de la OMC, se parte de que el valor en aduana debe determinarse a partir del valor de transacción de la operación económica. De tal forma, en las operaciones entre vinculados económicos la administración aduanera está en la obligación de examinar las circunstancias de la venta y expresarle al importador las razones y pruebas por las cuales considera que la vinculación sí influyó en el precio, para que este pueda ejercer su derecho de contradicción frente a los argumentos y pruebas expuestos por la administración.

En materia de precios de transferencia, la legislación colombiana optó por trasladar la prueba al contribuyente cuando en el artículo 260.2 del Estatuto Tributario señala que

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados del exterior están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia.

Principio de plena competencia en valoración aduanera y precios de transferencia

El principio de plena competencia aplicado a las importaciones de las empresas vinculadas que realizan operaciones de comercio exterior determina que estas sociedades serán tratadas como si fueran entidades independientes, con la exigencia de atribuir las ganancias obtenidas como si practicaran tales operaciones con empresas no vinculadas.

Por otro lado, los precios de transferencia buscan con este principio identificar el valor real en las operaciones celebradas por partes vinculadas, las cuales deben ubicarse en países distintos. En este caso se presume que la transacción no es la misma que se hubiera podido celebrar entre partes independientes o con un tercer sujeto respecto del cual las empresas vinculadas no tienen ningún tipo de relación.

Por lo tanto, el principio de plena competencia surge a partir de la presunción de las administraciones aduanera y tributaria según la cual, por efectos de la vinculación entre sociedades, difiere el precio o servicio pactado de la mercancía en la transacción realizada por vinculados económicos.

Este principio se erige como una garantía para evitar la manipulación de la base imponible que se determina para el pago de los tributos aduaneros e impuestos. Al comparar una operación con otra que se haya realizado con un tercero no vinculado lo que se busca es determinar cuál es el precio que efectivamente se debió pactar, sin desconocer en ningún momento la realidad de la operación y evitando que se presente un precio alterado por las partes con el objetivo de que la determinación de los tributos sea menor.

De acuerdo con las directrices de la OCDE se explica en teoría que el principio de plena competencia debe aplicarse operación por operación si se busca una aproximación más precisa a un valor de mercado equitativo. Sin embargo, ocurre con frecuencia que operaciones separadas se encuentran ligadas entre sí o no se pueden valorar de forma independiente, por ejemplo, un contrato a largo plazo para el suministro de bienes y servicios.

Además, de la interpretación de las disposiciones del artículo 1.2, literal *a* del Acuerdo de Valoración de la OMC se desprende que todas las operaciones en principio se

deben evaluar por separado. Dicho artículo no impide de manera expresa ni tácita que las aduanas evalúen varias transacciones vinculadas a la vez para determinar si la vinculación entre comprador y vendedor influyó en el precio de las transacciones.

Sin embargo, cuando se pretenda realizar el análisis combinado de operaciones por parte de las administraciones aduanera y tributaria, se debe tener mucho cuidado debido a que los precios de la mercancía se pueden mostrar en un rango normal de mercado. Esto no podría ser válido si se efectúa la evaluación por separado y podría acarrear consecuencias arancelarias y afectar el control de la mercancía que se importa al territorio aduanero nacional.

Derecho comparado

En el derecho comparado se pueden encontrar algunos mecanismos mediante los cuales se ha planteado la posibilidad de la convergencia de los dos sistemas de valoración, como ocurre con los siguientes países.

Estados Unidos

Es uno de los pocos países en los cuales se ha incorporado de manera legislativa algún tipo de coordinación entre las normas de fijación de precios de transferencia y las de valoración aduanera. Mediante la reforma fiscal de 1986 el Congreso de este país introdujo la sección 1059A al Código de Rentas Internas, con el objeto de contrarrestar situaciones de arbitrariedad fiscal por parte de los contribuyentes que declaran valores en aduana menores y simultáneamente precios de transferencia mayores, los cuales eran tomados como costo de adquisición de los bienes importados para el cálculo del respectivo impuesto sobre la renta.

La sección antes referida establece que el costo de las mercancías importadas entre partes vinculadas tomado en cuenta para determinar el costo de adquisición o de inventario de esa mercancía no podrá ser superior al monto considerado para determinar el valor en aduanas. Por ende, en los últimos años la mayoría de importadores vinculados con sus proveedores en el extranjero han solicitado consultas vinculantes (*rulings*) mediante las cuales se permita utilizar en la determinación del valor en aduanas la información contenida en el estudio técnico de precios de transferencia o del Acuerdo Anticipado de Precios que se celebra entre el importador y las respectivas autoridades tributarias.

En el 2007 la autoridad aduanera estadounidense publicó un documento que tiene como título *Cómo determinar la aceptabilidad del valor de transacción para operaciones entre partes vinculadas*⁸, en el cual se considera que la información contemplada en un estudio técnico de precios de transferencia (PT) no es suficiente por sí misma para aceptar el valor de transacción de mercancías que son importadas entre partes vinculadas.

Sin perjuicio de lo anterior, dicho documento reconoce que puede existir información relevante acerca de cómo las empresas vinculadas negociaron el precio de las mercancías importadas e información sobre el precio de venta de productos similares a compradores no vinculados. Por lo tanto, en este instrumento se establece que corresponderá al contribuyente comprobar de manera objetiva y con la evidencia suficiente que la vinculación entre las dos empresas no afecta el valor de transacción con el objeto de que sea aceptado bajo el test de las circunstancias de la venta, para así determinar el valor en aduanas de la mercancía importada.

8 U. S. Customs and Border Protection, *Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions* (s. l.: U. S. Customs and Border Protection, abril, 2007), 1-23.

Canadá

La situación de este país es similar a la de Estados Unidos, no tanto en la coordinación legislativa sino porque existen algunos pronunciamientos administrativos de carácter vinculante para las autoridades tributarias y aduaneras de ese Estado. Tal es el caso de la Circular informativa 06-1 de la autoridad tributaria canadiense⁹ y el Memorando D13-3-6 de la autoridad aduanera canadiense¹⁰, publicados en el 2006 con la finalidad de dilucidar si los precios de transferencia usados para la determinación del impuesto sobre la renta se pueden utilizar o no para propósitos aduaneros. En ambos documentos se parte de un reconocimiento en el cual las autoridades aduaneras aceptarán el precio pagado o por pagar de los bienes importados que se deriven de alguno de los métodos existentes para la fijación de PT establecidos en las directrices de la OCDE, a menos que se presente información disponible sobre precios más relacionada con la importación específica realizada.

Finalmente, se reconoce también que existe un campo potencial para que se dé la participación de la autoridad aduanera en el estudio técnico de precios de transferencia, con el fin de otorgar algún tipo de consulta con efecto vinculante respecto de la valoración de mercancías que serán importadas en el futuro.

Perú

En el caso de este país, los precios de transferencia y la valoración aduanera tienen un objetivo común, esto es, que

9 Canada Revenue Agency, *Income Tax Information Circular No. IC06-1 Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation* (Ottawa: Canada Revenue Agency, 5 de octubre, 2006), 1- 3.

10 Canada Border Services Agency, *Memorandum D13-3-6 Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation* (Ottawa: Canada Border Services Agency, 18 de octubre, 2006), 1-5.

las operaciones para efectos tributarios se lleven a cabo en función de las condiciones de mercado y así se pueda apreciar un análisis de comparabilidad entre operaciones realizadas por partes vinculadas y terceros independientes.

La ley del impuesto a la renta establece los supuestos para la aplicación de los precios de transferencia, los cuales se encuentran contenidos en su artículo 32-A en los siguientes términos:

Artículo 32ºA de la Ley del Impuesto a la Renta: en la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32º, deberá [sic] tenerse en cuenta las siguientes disposiciones:

Ámbito de aplicación

Las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado. En todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos:

- 1) Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas.
- 2) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria.
- 3) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis (6) ejercicios gravables.

Las normas de precios de transferencia también serán de aplicación para el Impuesto General a las Ventas e

Impuesto Selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación. No son de aplicación para efectos de la valoración aduanera.

De acuerdo con la redacción del artículo antes descrito, para aplicar los precios de transferencia en la legislación peruana se requiere la intervención de empresas domiciliadas en dos o más países, lo cual establece que, en caso de existir empresas vinculadas domiciliadas en Perú, no se aplicarán las reglas establecidas para los precios de transferencia detalladas en el artículo citado, sino las normas señaladas en el artículo 32 de la mencionada ley, que desarrolla la determinación del valor de mercado.

El solo hecho de que se presente una operación entre empresas vinculadas no necesariamente faculta a la administración tributaria para ajustar el valor contenido en dicha transacción, pues se necesita de manera imprescindible que ocurra cualquiera de los supuestos descritos en los numerales del artículo 32.A antes expuesto para demostrar que se presenta una menor tributación, su diferimiento o que uno de los sujetos participantes de la transacción reciba beneficios tributarios. Por lo tanto, no solo se necesita comprobar la vinculación económica entre las empresas, sino también analizar si estas se encuentran enmarcadas en los supuestos establecidos en el artículo 32.A, para determinar si es posible aplicar las reglas de precios de transferencia y qué efectos tienen sobre la ley del impuesto a la renta en el caso peruano.

Corea

Este país es uno de los pioneros, al introducir un programa que permite a los importadores establecer la solicitud de

suscribir un estudio técnico de precios con el servicio de aduanas, a partir del 1.º de enero del 2008¹¹.

El plazo para revisar la anterior solicitud es de un año, que no coincide con los dos años previstos para evaluar un estudio técnico requerido para fijar los precios de transferencia. Mientras transcurre ese año, el contribuyente puede declarar un valor en aduana de los bienes importados de carácter provisional evitando la aplicación de recargos por intereses y multas si el valor en aduanas aprobado en última instancia difiere del que se propuso en la solicitud del estudio técnico de precios, el cual va a tener una duración de tres años después de aprobado y con posibilidad de renovarse de manera inmediata por un plazo similar.

España

En general, en este Estado se presenta una coincidencia entre las normas de valoración aduanera y los precios de transferencia para determinar el impuesto sobre sociedades. No obstante, entre los dos sistemas hay diferencias de detalle que en algunos casos se subsanan mediante el cálculo de ajustes que cuantifiquen el impacto de esas diferencias sobre las mercancías que se van a valorar, mientras que en otros se debe reconocer que la conexión entre ambos sistemas de valoración ya no se puede mantener.

Las normas de valoración aduanera y de valoración de las mercancías del impuesto sobre sociedades son fundamentalmente coincidentes en España, aunque las diferencias de detalle normativo pueden alcanzar relevancia en determinados supuestos. En el caso de transacciones entre partes vinculadas, sin embargo, existe una gran similitud entre diversos métodos regulados por el impuesto sobre sociedades y los métodos de valoración aduanera.

11 DJ Yeo, "Korea Introduces a Customs Advanced Pricing Agreement", *Transfer Pricing Week*, n.º 45 (enero, 2008): 553-561.

La conexidad de los dos métodos se rompe cuando en el marco del impuesto sobre sociedades debe recurrirse a los métodos de la distribución del resultado y del margen neto del conjunto de operaciones¹²; no obstante, la convergencia entre el valor en aduana y el valor de las mercancías importadas a efectos del cálculo del impuesto sobre sociedades produce un efecto asimétrico que favorece a la Administración. La doctrina española pretende acoger la directriz expuesta por Juan Martín Jovanovich¹³, quien postula que la existencia de un acuerdo sobre precios de transferencia entre la Administración y el contribuyente debe conducir a aceptar, a efectos aduaneros, los valores declarados por ese contribuyente que sean coherentes con las fórmulas de cálculo establecidas en dicho acuerdo.

Finalmente, otra idea que tiene aceptación en el ordenamiento español es la desarrollada por Richard T. Ainsworth¹⁴, quien sugiere que las autoridades del país certifiquen programas informáticos, los cuales, aplicando los métodos de cálculo establecidos en el marco de un acuerdo sobre precios de transferencia, permitan determinar de forma automatizada valores que sean aceptados en todo caso por la Administración, tanto a efectos aduaneros como del impuesto sobre sociedades.

12 Santiago Ibáñez Marsilla, "Nuevos elementos acerca de las relaciones entre el valor en aduana y el impuesto sobre sociedades", *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 63 (2010): 85-106.

13 Martín Jovanovich, "Precios de transferencia en materia aduanera e impositiva. El uso de las directrices de la OCDE en el contexto del artículo 1.2(a) del Acuerdo de Valoración de mercaderías de la OMC", *Revista de Estudios Aduaneros* (2007): 75-106, <http://www.iaea.org.ar/doctrina/jovanovich.pdf>.

14 Richard T. Ainsworth, *ITAPAS: Harmonizing Inconsistent Transfer Pricing Rules in Income Tax-Customs-VAT*, Boston University School of Law, Working Paper Series, Law and Economics, 07-23, 2007.

DERECHO COMUNITARIO

En este punto se hace necesario destacar el proyecto de resolución de utilización de los estudios sobre precios de transferencia en el examen de las circunstancias de la venta en aplicación del artículo 1.2 *a* del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, desarrollado por la Comunidad Andina de Naciones. En este se mantiene la premisa de que el hecho de que exista una vinculación entre comprador y vendedor no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción como valor en aduana, siempre que la vinculación no influya en el precio. Por ende, en este proyecto y su articulado se intenta establecer unos criterios generales para examinar las circunstancias de la venta a escala comunitaria y brindar mayor certidumbre a los importadores respecto a la materia.

La CAN acoge el comentario 23.1 realizado por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA, en el cual se determina que para examinar las circunstancias de la venta se puede utilizar cualquier información y documento pertinente facilitado por un importador. En este sentido, es posible que un estudio de precios de transferencia pueda constituir una de las fuentes de dicha información, pero con la limitación de considerar caso por caso para aplicar la anterior posibilidad. Sobre esta base, el propósito del proyecto es desarrollar las directrices de la OCDE y la OMA con el objetivo principal de asistir a los importadores y autoridades aduaneras en el examen de las circunstancias de la venta a través de un estudio de precios de transferencia facilitado por el importador, que ayudará a nutrir de mayor uniformidad y certidumbre al sistema de valoración en el caso de transacciones entre partes vinculadas.

Lastimosamente la última reunión de expertos gubernamentales en valoración aduanera de los países miembro de esta organización internacional se realizó del 1.º al 5

de diciembre del 2014 en Lima (Perú). A la fecha no se han acordado más encuentros y el proyecto con su articulado solo ha recibido comentarios y correcciones de los expertos de cada país, sin lograr la expedición de dicho instrumento internacional, el cual sería muy útil para todos los sujetos que participan en las operaciones de comercio exterior.

Caso colombiano

En Colombia toda importación de mercancías al territorio aduanero nacional se encuentra gravada con derechos e impuestos a la importación, y la utilidad que se perciba por la venta de mercancías importadas o por prestación de servicios que utilicen bienes importados se encuentra gravada con el impuesto sobre la renta.

Para determinar los impuestos a cargo del importador se requiere cuantificar las bases gravables de acuerdo con los métodos de valoración de mercancía establecidos en el nuevo Estatuto Aduanero (Decreto 390 del 2016). Si el importador en Colombia tiene la categoría de empresa vinculada para la determinación de los costos y deducciones, en su declaración de impuesto sobre la renta debe acogerse a los lineamientos establecidos en el título I, capítulo XI del Estatuto Tributario, el cual contiene la normativa relativa a precios de transferencia.

Estos se han establecido con el fin de combatir la deslocalización de la renta imponible, promoviendo que los ingresos obtenidos tributen en el lugar en que se generaron, mediante normas que permitan determinar y ajustar los precios de las operaciones según precios de mercado¹⁵.

15 Herbert Bettinger, *Precios de transferencia en materia tributaria* (México: Ernst & Young, s. f.), 1. Robert Feinschreiber, *Transfer Pricing Handbook*, 2.^a ed. (s. l.: Wiley, 1999), 15-21.

Las disposiciones relativas a la valoración aduanera en el ámbito de la OMC buscan prevenir o evitar la subfacturación, sobrevaloración o infravaloración de las mercancías y establecen un sistema neutro de valoración que permita el recaudo de los gravámenes aduaneros, sin que se restrinja la libre circulación de las mercancías¹⁶. Sobre esta base, en nuestro país el valor en aduanas de las mercancías se rige por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 (GATT de 1994), anexo al acuerdo de creación de la Organización Mundial del Comercio (OMC), y adicionalmente el sistema de valoración colombiano se acoge a las notas interpretativas y textos del Comité de Valoración en Aduanas de la OMC.

Tratándose de operaciones que se celebran entre vinculados económicos¹⁷, estas se rigen por las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, insertadas al ordenamiento normativo nacional mediante las leyes 788 del 2002 y 863 del 2003, las cuales acogen los lineamientos de la OCDE, en cuanto a que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que celebran operaciones con vinculados del exterior se encuentran en la obligación de determinar este impuesto como si la operación se hubiera celebrado entre sujetos independientes. De esta forma, se deben resaltar los objetivos perseguidos por cada uno de los sujetos intervi-

16 Enith Murillo, “Valoración aduanera”, en *Guía didáctica de la Especialización en Derecho Aduanero de la Universidad Externado de Colombia* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, Departamento de Derecho Fiscal, 2005), 3 y ss.

17 Sobre el concepto de vinculación económica en el ordenamiento tributario colombiano, consultar María del Pilar Abella, “Aspectos tributarios de la vinculación de los grupos empresariales”, en *Memorias de las Jornadas Colombianas de Derecho Tributario* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2005), 267-278.

nientes en la operación de importación de mercancía entre empresas vinculadas, los cuales se presentan a continuación.

- ▶ *Objetivo de los importadores.* Estos buscan declarar el menor valor posible de las mercancías, con la intención de pagar el menor valor estimado de tributos aduaneros, en el marco legal existente.
- ▶ *Objetivo de los contribuyentes-importadores.* Pretenden declarar el mayor precio de transferencia posible de los bienes importados al territorio aduanero nacional, con el fin de obtener costos y deducciones mayores que generen un menor pago del impuesto sobre la renta.
- ▶ *Objetivo de la administración tributaria.* Verificar que el precio de transferencia de los bienes no contenga elementos inadecuados, con el propósito de que el valor declarado no se encuentre sobrevaluado.
- ▶ *Objetivo de la autoridad aduanera.* Examinar que todos los elementos apropiados se encuentren incluidos en el valor en aduana de las mercancías importadas al país, con el propósito de que estas no se encuentren subvaluadas y den como resultado un menor pago de tributos aduaneros.

Por lo tanto, todas las empresas vinculadas deberán declarar y pagar los tributos aduaneros y el impuesto sobre la renta en Colombia teniendo en cuenta el valor de las mercancías importadas, las cuales serán doblemente valoradas con el fin de cumplir con los criterios impositivos de la administración aduanera y tributaria. A menudo estas empresas pueden incurrir en cuantificaciones erróneas, imprecisas o inexactas en la determinación de las bases gravables de los tributos aduaneros y del impuesto sobre la renta, debido a que les conviene declarar valores

inferiores de la mercancía para efectos aduaneros, o declarar valores superiores con el objeto de aumentar las deducciones en la declaración del impuesto sobre la renta.

La administración de aduanas ejerce control cuando busca combatir la declaración de valores inferiores a los realmente generados para obtener una mayor base imponible a la hora de determinar los tributos aduaneros. La administración tributaria, por su parte, tiende a aceptar valores bajos de importación debido al incremento que genera la venta de la mercancía importada, el cual origina un margen de ganancia superior y por ende una mayor base imponible que determina un mayor impuesto por pagar en la declaración.

Para la DIAN, el examen sobre la intencionalidad de los organismos vinculados que efectúan sobre- o infravaloraciones resulta en principio irrelevante, debido a que en tales casos las mismas operaciones están ligadas a motivaciones o intenciones tendientes a deslocalizar la renta gravable y el consumo. No obstante, las infra- o sobrevaloraciones de las mercancías adquiridas por vinculados pueden originarse por el desconocimiento de la normativa aduanera o tributaria, que en principio exigen una doble valoración para la determinación del precio.

Es claro que las prácticas aduaneras y tributarias de las empresas vinculadas en nuestro país, sujetas al pago de tributos aduaneros e impuesto sobre la renta, exigen una doble cuantificación de bases gravables, las cuales generan de manera indebida mayor o menor tributación en el ordenamiento jurídico colombiano. Por otro lado, la DIAN orienta su actividad hacia la fiscalización y el recaudo, en procura de obtener ajustes negativos o positivos sobre los valores declarados por los entes vinculados en los tributos aduaneros e impuesto sobre la renta y lograr de esta forma una mayor tributación.

El gran auge del comercio exterior en Colombia entre partes vinculadas lleva a que la DIAN ejerza en sentido amplio sus actividades de fiscalización aduanera y recaudación tributaria, lo cual genera un efecto negativo para los importadores vinculados, ya que deben justificar ante cada una de las administraciones los ajustes practicados respecto al precio de la mercancía, o incluso estar inmersos en la imposibilidad de corregir valores inferiores en aduana por el aumento considerable en el impuesto sobre la renta.

Por consiguiente, la valoración de la mercancía importada realizada por un ente vinculado en Colombia para determinar las bases gravables de los tributos aduaneros y del impuesto sobre la renta no debe analizarse de manera independiente o excluyente por cada administración (aduanera o tributaria); las normas de valoración y precios propenden por la aplicación de la convergencia entre los dos sistemas, así sea de manera relativa. La DIAN debe reconocer, entonces, que existe una conexidad o similitud entre los supuestos fácticos y jurídicos de cada uno de los dos métodos de valoración, y de esta forma proveer mecanismos que ayuden a optimizar los estudios de valoración y precios de transferencia para no seguir actuando en el plano de las contradicciones entre normas aduaneras y tributarias.

Guía de la OMA sobre valoración aduanera y precios de transferencia

En junio del 2015 la OMA expidió una guía mediante la cual se pretende demostrar que existe una interacción entre la valoración aduanera y los precios de transferencia. Esta nueva guía está diseñada para ser accesible a expertos y no expertos en estos temas, sin dejar atrás el apoyo que pretende ser para los funcionarios responsables de la política fiscal y aduanera, y los inspectores o auditores que revisan el cálculo correcto del valor en aduana de las mercancías importadas por las sociedades vinculadas.

La guía no pretende establecer un enfoque definitivo respecto de la temática que desarrolla. Por el contrario, busca brindar un mejor entendimiento de los dos métodos con una base técnica y posibles soluciones para generar un avance en cuanto a valoración y precios, así como desarrollar ideas y soluciones prácticas que se están presentando en diferentes países desde el punto de vista del comercio exterior. Con el lanzamiento de este documento, la OMA señala que el problema central son las operaciones de comercio exterior que se realizan dentro de un mismo grupo económico, por lo que las administraciones aduaneras fijan su objetivo en asegurar que el precio de las transacciones entre vinculados no esté influenciado por su relación.

Por otro lado, las autoridades tributarias se encargarán de examinar esas operaciones de empresas vinculadas para asegurarse de que las condiciones sean idénticas y consistentes como si se pactaran entre partes independientes, y de esta forma efectuar un cálculo correcto de la base imponible del impuesto a las ganancias según los lineamientos de la OCDE sobre precios de transferencia.

La guía de la OMA consta de seis capítulos; los primeros tienen un enfoque teórico en el cual ofrecen un repaso de las metodologías establecidas para realizar el análisis de valoración aduanera y precios de transferencia. Luego se desarrollan las similitudes entre los dos enfoques y los beneficios de utilizar la documentación de precios para examinar el valor en aduana. Además, en este documento se resalta la necesidad de conectar las dos disciplinas y se incentiva a los funcionarios de las administraciones aduaneras y tributarias a trabajar en la posible convergencia de valoración aduanera y precios de transferencia.

Esta guía incluye también una amplia discusión sobre el punto de vista que la Cámara de Comercio Internacional tiene frente a los precios de transferencia y valoración aduanera, junto con la posibilidad de utilizar el estudio de

precios como medio de prueba para justificar el valor de transacción a través del test de circunstancias de la venta. Además, este documento estudia la forma de evaluar los ajustes de los precios de transferencia desde una perspectiva aduanera ya que estos se realizan como consecuencia de una política de precios antes de la transacción, los cuales pueden ser considerados por las autoridades aduaneras como un componente del valor de transacción.

Finalmente, se proponen en este instrumento unas buenas prácticas para las empresas que participan en el desarrollo del comercio exterior, y además, se alienta a las administraciones tributarias y aduaneras a trabajar de manera conjunta mediante el intercambio de información y conocimiento necesario con el objeto de llenar el vacío que existe sobre esta temática.

SOLUCIÓN

Razones para aceptar la posibilidad de aplicación de un solo método

La primera razón para que se dé la convergencia de sistemas tiene que ver con la implementación del acuerdo en forma uniforme entre los países signatarios. Este principio general surge del preámbulo del acuerdo, y es función del Comité Técnico de valoración en aduana llevarlo a la práctica en el ámbito de las transacciones de comercio exterior que se realizan por sociedades vinculadas económicamente.

Determinar si la vinculación entre un comprador y un vendedor ha influido en el precio no es una cuestión simple. De hecho, esto ha dado lugar a profusa y compleja legislación sobre precios de transferencia en muchos países,

aunque el Modelo de Convenio Fiscal en Materia de Impuesto a la Renta y al Capital de la OCDE, en su artículo 9, adopta el principio *arm's length*, que es casi idéntico al adoptado por el artículo 1.2.a del Acuerdo.

Segundo, las legislaciones aduanera y tributaria se encuentran regidas por principios y objetivos que, en términos generales, son diferentes. Sin embargo, eso no quiere decir que determinados institutos específicos de dichas legislaciones no puedan perseguir un mismo objetivo o basarse en un principio común. Esto último es lo que ocurre con las normas sobre precios de transferencia de las legislaciones tributaria y aduanera. En este caso específico, nada impide que los sistemas normativos que se implementen, o los criterios interpretativos que se adopten, puedan perseguir una solución armonizada para ambas legislaciones.

Tercero, la administración aduanera debe reconocer que las operaciones que se realizan entre empresas vinculadas —las cuales se rigen por los lineamientos del principio de plena competencia— no se ven influidas por dicha vinculación a la hora de establecer el precio que se ha de pagar por la mercancía importada, de tal forma que el estudio de precios establezca el valor en aduanas y en sí opere un principio de confianza por parte de la administración aduanera y tributaria frente al importador y declarante.

La DIAN debe permitir que se ajusten los precios de la mercancía debido a que el valor de importación no siempre será el mismo, de tal forma que pueda existir un ajuste compensatorio que beneficie al vinculado económico importador. Este último, para recibir este beneficio, deberá someterse a una auditoría fiscal con el fin de demostrar que la vinculación no afectó el precio de la mercancía.

Cuarto, sería recomendable que la administración aduanera y tributaria accediera a la revisión del valor en aduana declarado por la mercancía importada en el caso en que un vinculado económico pretenda realizar ajustes al estudio de precios después de realizar la operación económica entre vinculados económicos.

La última razón se fundamenta en la documentación comprobatoria de precios de transferencia, la cual acoge la carga de la prueba que tiene el vinculado importador para demostrar que no hay afectación del precio de la mercancía importada al existir una relación de vinculación económica, por lo que la DIAN debería definir de manera más clara y precisa los requisitos y elementos que forman parte de esa documentación, con el objeto de buscar una mayor publicidad hacia los vinculados que se encargan de presentar esta documentación ante la autoridad aduanera o tributaria.

Razones para no aceptar la posibilidad de aplicación de un solo método

Teniendo en cuenta las funciones para las cuales está destinado cada método, es importante en este punto resaltar los motivos que actualmente no permiten la convergencia entre el régimen de valor en aduana y el de precios de transferencia.

La primera razón sería el objetivo que busca cada uno de los métodos. El valor en aduana está concebido para establecer la base imponible de los tributos que gravan la importación de bienes, mientras que los precios de transferencia tienden a determinar el costo que se le presenta al importador con el fin de poder establecer el impuesto sobre la renta a las ganancias que se generan con la introducción de mercancías por parte de una sociedad vinculada en el territorio aduanero nacional.

Segundo, en la valoración aduanera de la mercancía los derechos de importación se determinan y perciben en el momento en que se produce dicha importación para el consumo, mientras que en los precios de transferencia la base imponible para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta se determina en el momento en que el importador vende la mercancía, lo cual requiere de un mayor tiempo para su realización.

Tercero, la finalidad del valor en aduana es buscar la determinación de un valor neutro de la mercancía sometida a importación. Esto no sucede con los métodos para fijar los precios de transferencia debido a que estos pretenden lograr la mayor ganancia en la jurisdicción de la administración tributaria que los solicita. De esta forma, convendrá más para la administración que las importaciones se produzcan al menor precio posible para obtener una mayor diferencia, debido a que el objetivo buscado por los ajustes de precios de transferencia a la hora de realizar la determinación del impuesto sobre la renta es maximizar la materia imponible en el mercado interno con la apropiación para la jurisdicción local de la mayor cantidad de utilidades surgidas por la operación efectuada entre una sociedad del extranjero y su empresa vinculada.

Cuarto, las administraciones aduaneras tienen la intención de obtener el mayor beneficio tributario desde la perspectiva de un cálculo del valor de las mercaderías, que se ajusta a las disposiciones del artículo VII del Acuerdo GATT/OMC. No obstante, la intención de la OMC y el lineamiento actual del comercio internacional es, precisamente, contrario a la implementación de mecanismos arancelarios y paraarancelarios que entorpezcan el comercio de bienes y servicios en el mundo, de tal forma que el valor aduanero debería servir como

referencia del precio de transferencia, en operaciones de comercio exterior que se realizan entre vinculados¹⁸.

Finalmente, se debe tener en cuenta que los contribuyentes podrían tener motivaciones contradictorias, gracias a que un importador de bienes está interesado en declarar un valor menor para la transacción –lo cual genera unos derechos aduaneros más bajos por pagar–, en cambio para propósitos fiscales, el contribuyente puede querer reportar un mayor precio pagado por la misma mercadería en aras de incrementar los costos deducibles. Sobre esta base, los participantes en la operación buscan lograr una elusión a la hora de establecer las cargas tributarias para cada uno de los sujetos que intervienen en el proceso de importación de la mercadería. Por lo tanto, las autoridades aduaneras y las administraciones tributarias deberían tener un propósito similar al comprobar los valores declarados de las transacciones transfronterizas que se realizan entre sociedades y sus vinculados al fijar el valor de la mercancía, debido a la incidencia que se presenta a efectos aduaneros y fiscales en el territorio aduanero nacional.

PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

Se propone lograr a través del presente documento la expedición de un concepto o instrumento normativo por parte de la DIAN, mediante el cual se permita la utilización del estudio de precios de transferencia en las operaciones del comercio exterior y de esta forma demostrar que existe una convergencia entre el derecho aduanero y el tributario.

18 Diana Checchin, *Precios de transferencia*, 2.^a ed. (Buenos Aires: Aplicación Tributaria, 2005), 22.

Bogotá, [fecha]

Señores

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Atn. Dirección de Gestión Jurídica

Ciudad

Referencia: solicitud de concepto frente a la posibilidad de convergencia entre los regímenes de valoración aduanera y precios de transferencia

Apreciados señores:

Como jefe de la Coordinación de Valoración Aduanera de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforme a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 38 del Decreto 4048 del 2008 y en los artículos 40 y 41 de la Resolución 0090 del 2012, por medio del presente escrito respetuosamente solicito a su coordinación emitir un pronunciamiento de fondo acerca de la problemática que se expone a continuación.

Tema

Aceptación del estudio de precios de transferencia como método de valoración de la mercancía que se importa al territorio aduanero nacional

Contexto

Desde hace algún tiempo en los ámbitos nacional e internacional se ha venido discutiendo la posibilidad de que exista una conexidad entre las normas de precios de transferencia y valoración aduanera. Con esto se busca que los precios de las transacciones que se realizan entre empresas vinculadas sean aceptables para las autoridades tributarias y aduaneras, a partir de la sola aplicación del estudio de precios de transferencia en los dos regímenes.

Los objetivos y metodologías de los estudios de precios de transferencia y de valoración aduanera son diferentes. No se ha avanzado mucho hacia una posible conjunción de estos temas; se han dado pinceladas que pretenden que las normas de valoración en aduana se sirvan de los estudios de precios de transferencia como un medio de prueba para determinar que la vinculación económica entre dos sociedades no ha influenciado los precios declarados de la mercancía.

En Colombia, la regulación sobre precios de transferencia se desarrolla en el Estatuto Tributario y estipula expresamente que estos solo producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios. Para fijar este impuesto es necesario establecer el valor de las mercancías importadas, porque al determinar el ingreso gravable se utiliza el valor de las mercancías relacionadas con el proceso productivo gravado.

En este sentido, tanto a los contribuyentes como a la DIAN les conviene establecer valores durante la transferencia de los bienes, ya que existe la posibilidad de encontrar criterios y efectos diferentes en un mismo valor de transacción. Esto puede desembocar en una inseguridad jurídica para cualquier importador habitual de mercancía, pues cualquier variación en los precios usuales de los productos que importa, por justificada que sea, dará lugar a los inconvenientes de tener que

sustentarlos ante los organismos encargados de la fiscalización de aduanas e impuestos nacionales, en este caso la DIAN.

Problemática

¿Puede la DIAN ajustar el valor de las importaciones de una sociedad domiciliada en el territorio aduanero colombiano aplicando el estudio de precios de transferencia esbozado en el artículo 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario, siempre y cuando estas importaciones se realicen con un vinculado económico del exterior, con el objeto de determinar su valor en aduana para establecer el pago de tributos aduaneros y realizar la respectiva declaración del impuesto sobre la renta?

Marco jurídico vigente y aplicable

- a. Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial del Comercio incorporado al ordenamiento jurídico colombiano mediante la Ley 170 de 1994.
- b. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.
- c. Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones.
- d. Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 (GATT de 1994).
- e. Modelo de Convenio Fiscal en Materia de Impuesto a la Renta y al Capital de la OCDE, artículo 9.
- f. Resolución 1684 de la Comunidad Andina de Naciones.
- g. Decreto 2685 de 1999 del Ministerio Público de Hacienda y Crédito Público y sus demás normas que lo modifican o lo complementan.

- h. Decreto 390 del 2016 del Ministerio Público de Hacienda y Crédito Público y normativa posterior que lo modifique o lo complemente.
- i. Decreto 3030 del 2013 del Ministerio Público de Hacienda y Crédito Público.
- j. Resolución 4240 del 2000 de la Dirección de Impuestos Nacionales.

Semejanzas entre los métodos de valoración aduanera y precios de transferencia

1. La ley aduanera y la tributaria comparten principios respecto de las transacciones entre partes vinculadas. De esta forma, la valoración aduanera y la regulación sobre precios de transferencia buscan controlar a todos los agentes del mercado para corregir las actividades externas ajenas a las partes involucradas en la operación económica que puedan afectar la libre competencia entre empresas, a través del valor real para la valoración y con el principio del “*arm’s length*”¹⁹ para los precios de transferencia.

Teniendo en cuenta los lineamientos del principio antes identificado, lo que se pretende demostrar en las transacciones entre empresas vinculadas es que estas sociedades

19 El artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE define este principio así: “Cuando dos empresas asociadas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”.

realizan sus operaciones comerciales como si se tratara de empresas independientes.

Las normas del Acuerdo de Valor de la OMC establecen que uno de los requisitos para aceptar el valor de transacción como método idóneo de la valoración de la mercadería es que “no exista una vinculación entre el comprador o vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros de lo dispuesto en el párrafo 2 del acuerdo”²⁰.

Por su parte, el Estatuto Tributario de Colombia señala:

“Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados del exterior están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia.

Se entenderá que el Principio de Plena Competencia es aquel en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes”²¹.

En este sentido, tanto en materia de valoración aduanera como de precios de transferencia, las normas de estos regímenes solo pueden entrar en juego cuando la administración tributaria o aduanera tienen una duda razonable

20 Artículo 1 literal d) del Acuerdo de Valor de la OMC.

21 Artículo 260. 2 del estatuto tributario, modificado por el artículo 112 de la ley 1607 del 2012.

de que la vinculación ha influido en el precio, pues mientras no se pruebe lo contrario se debe respetar los precios de importación de la mercancía declarados.

2. El precio de transferencia que se reconozca por una parte de la transacción debe ser respetado y reconocido por la otra parte, debido a que los análisis de precios y valoración aduanera pueden llegar a ser complejos, costosos y consumir mucho tiempo para las empresas, más si se tiene en cuenta que no resulta lógico para una empresa multinacional llevar a cabo dos análisis de valor para una misma transacción.

3. Otro argumento a favor de la homologación de estos dos regímenes, es destacar la información que maneja la autoridad aduanera, la cual puede resultar relevante en un examen de precios de transferencia. En la mayoría de los casos la información de precios la prepara el mismo contribuyente que realiza la valoración, la cual, en virtud de un principio de cooperación, debe suministrarse entre administraciones aduanera y tributaria.

4. La valoración en aduana y los precios de transferencia son sistemas que propenden por la neutralidad en su aplicación, la sola vinculación entre las partes involucradas en una transacción de bienes no lleva necesariamente a determinar que los precios de la mercancía importada se manipulen para obtener beneficios aduaneros o tributarios.

5. Los dos sistemas se caracterizan por ser neutros porque buscan establecer el valor real de la operación, evitando que los vinculados importadores y las autoridades fiscales y aduaneras puedan manipularlo para su propio beneficio.

6. Una similitud más de estos dos sistemas se presenta cuando el contribuyente tiene la carga de la prueba en el momento de determinar que la vinculación no afecta el precio.

En materia aduanera, según los apartados 1 y 2 de la introducción general del Acuerdo de Valor de la OMC, se parte de que el valor en aduana debe determinarse a partir del valor de transacción de la operación económica. De tal forma, en las operaciones entre vinculados económicos la administración aduanera está en la obligación de examinar las circunstancias de la venta y expresarle al importador las razones y pruebas por las cuales considera que la vinculación sí influyó en el precio, para que este pueda ejercer su derecho de contradicción frente a los argumentos y pruebas expuestos por la administración.

Adicionalmente, en el régimen de precios de transferencia la legislación colombiana optó por trasladar la prueba al contribuyente cuando en el artículo 260.2 del Estatuto Tributario señala que

“Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados del exterior están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia.”

Razones para aceptar la posibilidad de aplicación de un solo método

La primera razón para que se dé la convergencia de sistemas tiene que ver con la implementación del acuerdo en forma uniforme entre los países signatarios. Este principio general surge del preámbulo del Acuerdo, y es función del Comité Técnico de Valoración en Aduana llevarlo a la práctica en el nivel técnico.

Determinar si la vinculación entre un comprador y un vendedor ha influido en el precio no es una cuestión simple. De hecho, esto ha dado lugar a profusa y compleja legislación sobre precios de transferencia en muchos países. El Modelo de Convenio Fiscal en Materia de Impuesto a la Renta y al Capital de la OCDE, en su artículo 9, adopta el principio *arm's length*, que es casi idéntico al adoptado por el artículo 1.2. a del Acuerdo.

Segundo, las legislaciones aduanera y tributaria se encuentran regidas por principios y objetivos que, en términos generales, son diferentes. Sin embargo, eso no quiere decir que determinados institutos específicos de dichas legislaciones no puedan perseguir un mismo objetivo o basarse en un principio común. Esto último es lo que ocurre con las normas sobre precios de transferencia de las legislaciones tributaria y aduanera. En este caso específico, nada impide que los sistemas normativos que se implementen, o los criterios interpretativos que se adopten, puedan perseguir una solución armonizada para ambas legislaciones.

Tercero, debe existir un reconocimiento por parte de la administración aduanera de que las operaciones que se realizan entre empresas vinculadas, las cuales se rigen por los lineamientos del principio de plena competencia, no se ven influidas por dicha vinculación a la hora de establecer el precio por pagar de la mercancía importada. Por lo tanto, el estudio de precios que establezca el valor en aduanas debe contener un voto de confianza por parte de la administración aduanera y tributaria frente al importador y declarante.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales debe realizar un ajuste a los precios de la mercancía debido a que no siempre el valor de importación será el mismo. De esta forma, puede existir un ajuste compensatorio que beneficie al vinculado económico importador, el cual

para recibir este beneficio deba someterse a una auditoría fiscal con el fin de demostrar que la vinculación no afectó el precio de la mercancía.

Cuarto, sería recomendable permitir por parte de la administración aduanera y tributaria la posibilidad de acceder a la revisión del valor en aduana declarado por la mercancía importada en el caso en que un vinculado económico pretenda realizar ajustes al estudio de precios posterior a la realización de la operación económica entre vinculados económicos.

Finalmente, en cuanto a la documentación comprobatoria de precios de transferencia la cual toca la carga de la prueba que tiene el vinculado importador para demostrar que no hay afectación del precio de la mercancía importada al existir una relación de vinculación económica, la DIAN debería definir de manera más clara y precisa los requisitos y elementos que conforman esa documentación, con el objeto de buscar una mayor publicidad hacia los vinculados que se encargan de presentarla ante la autoridad aduanera o tributaria.

Propuesta normativa para la convergencia

Artículo 1. Examen de las circunstancias de la venta. En el caso de presentarse transacciones entre un comprador y vendedor vinculados, cuando la Administración de Aduanas Nacional tenga dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio de la mercancía conforme al artículo 1.2.a del Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial de Comercio, dicha autoridad deberá examinar las circunstancias de la venta teniendo en cuenta la información o los documentos pertinentes facilitados por el importador.

Artículo 2. No influencia de la vinculación entre las partes. El importador podrá demostrar que la vinculación entre comprador y vendedor no ha influido en el precio aportando la información relativa a sus precios de transferencia. Dicha información debe presentarse de conformidad con los lineamientos que se establecen en la normativa nacional.

Artículo 3. Evaluación caso por caso. Cuando el importador aporte a la administración aduanera nacional información relativa a sus precios de transferencia teniendo en cuenta el artículo anterior, la autoridad de aduanas debe examinarla y, dependiendo de su evaluación caso por caso, podrá utilizarla para determinar si la vinculación influyó en el precio.

Artículo 4. Estudio de precios de transferencia. Para efectos de la valoración de la mercancía importada se entiende como *estudio de precios de transferencia* el conjunto de información preparada por el importador de conformidad con los lineamientos establecidos en las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

Para demostrar que la vinculación entre un comprador y un vendedor no ha influido en el precio de la mercancía, se aceptará el estudio de precios de transferencia preparado por el importador a efectos de la imposición a la renta, siempre y cuando en su preparación se haya cumplido con las directrices citadas en el inciso anterior.

Artículo 5. Solicitud del estudio de precios de transferencia. La autoridad aduanera podrá solicitar el estudio de precios antes o después de la importación de la mercancía, o el importador lo presentará cuando lo estime pertinente. Dicho estudio de precios deberá tener en cuenta la comparación de las transacciones cuya aceptabilidad se examina bajo el

artículo 1.2.a del Acuerdo de Valoración de la OMC con transacciones celebradas entre partes no vinculadas.

La respuesta a la presente consulta puede ser enviada a la dirección de correo electrónico abeltrana@dian.gov.co o a la oficina de la Coordinación de Valoración Aduanera ubicada en la carrera 7 n.º 6-54, edificio Sendas, piso 8.

Sin otro particular, se suscribe muy atentamente,

Jefe de Coordinación de Valoración Aduanera
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

BIBLIOGRAFÍA

Abella, María del Pilar. “Aspectos tributarios de la vinculación de los grupos empresariales”, en *Memorias de las Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2005.

Ainsworth, Richard T. *ITAPAS: Harmonizing Inconsistent Transfer Pricing Rules in Income Tax-Customs-VAT*. Boston University School of Law, Working Paper Series, Law and Economics, 07-23, 2007.

Barbosa, Juan David. “Efectos de la valoración aduanera en materia tributaria”. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)* (2015): 51-84, <http://www.webicdt.net:8080/sitios/principal/imagenes%20Generales/Columna%20Izquierda/PAUL/Efectos%20de%20la%20valoraci%C3%B3n%20aduanera%20en%20materia%20tributaria%20-%20Juan%20David%20Barbosa%20Mari%C3%B1o.pdf>.

Barbosa, Juan David y Nicolás Potdevin. *La valoración aduanera en Colombia*. Bogotá: Legis, 2015.

- Barreto Cruz, Nidia y Bibiana Buitrago Duarte. "Impacto de la conexidad entre valoración aduanera y precios de transferencia-caso colombiano". *Revista de Derecho Fiscal Universidad Externado de Colombia*, n.º 3 (2011): 171-194, <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/viewFile/2703/2348>.
- Bas Soria, Javier. "Coordinación de los métodos de valoración en los precios de transferencia, el valor en aduana y las operaciones vinculadas en el IVA". *Revista del Instituto De Estudios Fiscales Español*, n.º 11 (2010): 23-48, http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/26_10.pdf.
- Bettinger, Herbert. *Precios de transferencia en materia tributaria*. México: Ernst & Young, s. f.
- Canada Border Services Agency. *Memorandum D13-3-6 Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation*. Ottawa: Canada Border Services Agency, 18 de octubre, 2006.
- Canada Revenue Agency. *Income Tax Information Circular No. IC06-1 Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation*. Ottawa: Canada Revenue Agency, 5 de octubre, 2006.
- Carrillo, Miguel. *Precios de transferencia y valoración aduanera. Diferencias y semejanzas*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 2013, <http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2013/02/02/precios-de-transferencia-y-valoracion-aduanera-diferencias-y-semejanzas/>.
- Checchin, Diana. *Precios de transferencia*, 2.ª ed. Capital Federal Argentina: Editorial Aplicación Tributaria, 2005.
- "Declaración de políticas precios de transferencia y valoración en aduana". *Cámara de Comercio Internacional* (2015), <http://www.iccwbo.org/AdvocacyCodes-and-Rules/Document-centre/2015/icc-Policy-Statement-Transfer-Pricing-and-Customs-Valuation>.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). *Precios de transferencia para todos. Guía que facilita el conocimiento en el régimen de precios de transferencia*. Bogotá: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, septiembre, 2015.

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). *Concepto Aduanero 0033 de 28 de octubre del 2002*.
- Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.
- Esteve Pardo, María Luisa. *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones de beneficios*. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 1996.
- Feinschreiber, Robert. *Transfer Pricing Handbook*, 2.^a ed. s. l.: Wiley, 1999.
- Gonzales Bianchi, Pablo. *Valor en aduana y precios de transferencia en torno a las empresas vinculadas en América Latina*, <https://www.trustedtrade.net/fileadmin/website/pdfs/world-customs-forum/2012/Pablo-Bianchi.pdf>.
- González, Milton y Maia Sasovsky. *Aduanas: una guía de gran valor*. Aduanas Ernst & Young, 2015, [http://www.ey.com/Publication/vwluassets/Aduanas:_Una_gu%C3%ada_de_gran_valor/\\$file/La%20Naci%C3%B3n%20Una%20gu%C3%ada%20de%20gran%20valor%2021%20de%20julio.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwluassets/Aduanas:_Una_gu%C3%ada_de_gran_valor/$file/La%20Naci%C3%B3n%20Una%20gu%C3%ada%20de%20gran%20valor%2021%20de%20julio.pdf).
- “Guía de la OMA sobre valoración aduanera y precios de transferencia”. *Organización Mundial de Aduanas*, <https://fabaexpresbiz.files.wordpress.com/2015/07/nueva-gu%C3%ada-de-la-oma-sobre-valoraci%C3%B3n-en-aduana-y-precios-de-transferencia.pdf>.
- Ibáñez Marsilla, Santiago. “La trascendencia de la valoración aduanera en el impuesto sobre sociedades. Especial referencia al *transfer pricing*”. *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 113 (2002): 47-98.
- Ibáñez Marsilla, Santiago. “Nuevos elementos acerca de las relaciones entre el valor en aduana y el impuesto sobre sociedades”. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 63 (2010): 85-106.
- Jovanovich, Martín. *Customs Valuation and Transfer Pricing. Is it Possible to Harmonize Custom and Tax Rules?* La Haya-Londres-Nueva York: Kluwer Law, 2002.

- Jovanovich, Martín. *Precios de transferencia en materia aduanera e impositiva. El uso de las directrices de la OCDE en el contexto del artículo 1.2(a) del Acuerdo de Valoración de mercaderías de la OMC*, 2007, <http://www.iaea.org.ar/doctrina/jovanovich.pdf>.
- Lascano, Juan y Osmar D. Buyatti. *El valor en aduana de las mercancías importadas*. Buenos Aires-Argentina: Librería Editorial, 2007.
- Garrido, Marie y Paola Juárez. *Concurrencia entre los sistemas de precios de transferencia y valoración aduanera*. Santo Domingo, República Dominicana: Pontificia Universidad Católica Madres y Maestra, PUCMM, 2013.
- Murillo, Enith. "Valoración aduanera", en *Guía didáctica de la Especialización en Derecho Aduanero de la Universidad Externado de Colombia*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, Departamento de Derecho Fiscal, 2005.
- Orientaciones sobre precios de transferencia y valor en aduana, *Cámara de Comercio Internacional*, <http://tfig.unece.org/sp/contents/icc-Guidance-on-Transfer-Pricing-Customs-Valuation.htm>.
- Pardo Carrero, G. *Relevancia tributaria del valor en aduana de la mercancía importada*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015.
- Ramos Fernández, Gilberto. *Valoración aduanera y precios de transferencia: el largo camino hacia la convergencia*. 2015, http://www.ifaperu.org/uploads/articles/311_17_amos.pdf.
- U. S. Customs and Border Protection. *Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions*. S. I.: U. S. Customs and Border Protection, abril del 2007.
- "Utilización de documentos referidos a los precios de transferencia al examinar transacciones entre partes vinculadas según el artículo 1.2 a) del acuerdo", en *Consejo de la Organización Mundial de Aduanas*, <http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/es/pdf/topics/valuation/instruments-and-tools/case-study/case-study-14-es.pdf?db=web>.
- Yeo, Don-Jun. "Korea Introduces a Customs Advanced Pricing Agreement". *Transfer Pricing Week* n.º 45 (2008): 553-561.

Normas y leyes

Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial del Comercio incorporado al ordenamiento jurídico colombiano mediante la Ley 170 de 1994.

Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 (GATT de 1994), art. 7.

Decisión 571 de 2003 de la Comunidad Andina de Naciones.

D. 410/1971

D. 2117 /1992

D. 624/1989

D. 2685/1999

D. 390/2016

D. 3030/2013

L. 788/2002

L. 863/2003

Modelo de Convenio Fiscal en Materia de Impuesto a la Renta y al Capital de la OCDE, art. 9.

Resolución 1684 de la Comunidad Andina de Naciones.

Resolución 4240/2000 de la Dirección de Impuestos Nacionales.

**COLOMBIA, POTENCIA EN
ENERGÍAS RENOVABLES, CON
RENTA EXENTA Y TRATAMIENTO
ESPECIAL EN ICA SOLO PARA
EMPRESAS GENERADORAS
DE ENERGÍA***

Paolo Bedoya Rondón

* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.224>

La creación de beneficios tributarios para el desarrollo de energías limpias y la consecuente disminución del calentamiento global es lo que necesita Benjamín Osorio, ciudadano colombiano, a quien el alto consumo de energía eléctrica lo tiene perturbado, no solo por el precio elevado que paga mensualmente, sino por los efectos medioambientales que genera su alta demanda energética.

PALABRAS CLAVE

Tributación de energías renovables, política fiscal verde, tributación ambiental, energía limpia, desarrollo económico sostenible, generación de energía, exenciones verdes, inversión extranjera, tecnología, derecho a la igualdad, medio ambiente, ecología, energía de fuentes no convencionales, Acuerdo de París, Protocolo de Kioto, cambio climático, gases de efecto invernadero, beneficios tributarios, impuesto sobre la renta, impuesto de industria y comercio, sentencia dialógica, activismo judicial.

GLOSARIO

Desarrollo sostenible: Aquel desarrollo que conduce al crecimiento económico, a la elevación de la calidad de vida y al bienestar social, sin agotar la base de recursos naturales renovables en que se sustenta, ni deteriorar el ambiente o el derecho de las generaciones futuras a utilizarlo para la satisfacción de sus propias necesidades, por lo menos en las mismas condiciones de las actuales¹.

Eficiencia energética: Relación entre la energía aprovechada y la total utilizada en cualquier proceso de la cadena energética, cuya maximización se busca a través de buenas prácticas de reconversión tecnológica o sustitución de combustibles. A través de la eficiencia energética, se pretende obtener el mayor provecho de la energía, bien sea a partir del uso de una forma primaria de energía o durante cualquier actividad de

1 L. 1715/2014, art. 5.

producción, transformación, transporte, distribución y consumo de las diferentes formas de energía, dentro del marco del desarrollo sostenible y respetando la normatividad vigente sobre el ambiente y los recursos naturales renovables².

Energía de los mares: Energía obtenida a partir de aquella fuente no convencional de energía renovable que comprende fenómenos naturales marinos como las mareas, el oleaje, las corrientes marinas, los gradientes térmicos oceánicos y los gradientes de salinidad, entre otros posibles³.

Energía de pequeños aprovechamientos hidroeléctricos: Energía obtenida a partir de aquella fuente no convencional de energía renovable que se basa en los cuerpos de agua a pequeña escala⁴.

Energía eólica: Energía obtenida a partir de aquella fuente no convencional de energía renovable que consiste en el movimiento de las masas de aire⁵.

Energía geotérmica: Energía obtenida a partir de aquella fuente no convencional de energía renovable que consiste en el calor que yace en el subsuelo terrestre⁶.

Energía solar: Energía obtenida a partir de aquella fuente no convencional de energía renovable que se compone de la radiación electromagnética proveniente del sol⁷.

Fuentes no convencionales de energía (FNCE): Aquellos recursos de energía disponibles en el mundo que son ambientalmente sostenibles, pero que en el país no se emplean o no se utilizan de manera marginal ni se

2 *Ibid.*

3 *Ibid.*

4 *Ibid.*

5 *Ibid.*

6 *Ibid.*

7 *Ibid.*

comercializan ampliamente. Se consideran FNCE la energía nuclear o atómica y las FNCER. Otras fuentes podrán ser consideradas FNCE según lo determine la UPME⁸.

Fuente energética: Todo elemento físico del cual podemos obtener energía, con el objeto de aprovecharla. Se dividen en convencionales y no convencionales⁹.

Gestión eficiente de la energía: Conjunto de acciones orientadas a asegurar el suministro energético a través de la implementación de medidas de eficiencia energética y respuesta de la demanda¹⁰.

ICA: Impuesto de industria y comercio.

PPE: Pequeños productores de energía.

Sistema energético nacional: Conjunto de fuentes energéticas, infraestructura, agentes productores, transportadores, distribuidores, comercializadores y consumidores que dan lugar a la explotación, la transformación, el transporte, la distribución, la comercialización y el consumo de energía en sus diferentes formas, entendidas como energía eléctrica, combustibles líquidos, sólidos o gaseosos, u otra. Forman parte del sistema energético nacional, entre otros, el sistema interconectado nacional, las zonas no interconectadas, las redes nacionales de transporte y distribución de hidrocarburos y gas natural, las refinerías, los yacimientos petroleros y las minas de carbón, por mencionar solo algunos de sus elementos¹¹.

Zonas no interconectadas (ZNI): Municipios, corregimientos, localidades y caseríos no conectados al sistema interconectado nacional (SIN)¹².

8 *Ibid.*

9 L. 697/2003, art. 3.

10 L. 1715/2014, art. 5.

11 *Ibid.*

12 *Ibid.*

COLOMBIA, POTENCIA EN ENERGÍAS RENOVABLES, CON RENTA EXENTA Y TRATAMIENTO ESPECIAL EN ICA SOLO PARA EMPRESAS GENERADORAS DE ENERGÍA

El señor Osorio es dueño de un establecimiento de comercio llamado Productos de mi Tierra, ubicado en el municipio de La Dorada, Caldas. Durante el 2015 tuvo un consumo de energía eléctrica que en promedio ascendió a 1 800 000 COP mensuales. En medio de esta situación, en enero del 2016, Ridah Samander, un arquitecto de Arabia Saudita y amigo del señor Osorio, estuvo de visita en La Dorada y en el municipio de Norcasia, Caldas, último ente territorial en el cual se encuentra ubicada la gran represa de la Miel, una de las más grandes productoras de energía eléctrica de Colombia.

Durante su visita, el arquitecto Samander quedó deslumbrado con el grado de ingeniería y la alta capacidad de generación de energía eléctrica de la gran represa de la Miel. Sin embargo, le comentó al señor Osorio que en Emiratos Árabes recientemente habían iniciado un proyecto energético muy ambicioso, a través del cual estaban produciendo energía eléctrica por medio de paneles solares a un precio económico y amigable con el medio ambiente.

Teniendo en cuenta lo comentado por su amigo y el alto nivel del consumo de energía eléctrica de Productos de mi Tierra, en mayo del 2016 el señor Osorio tomó la decisión de instalar paneles solares en la terraza de su establecimiento de comercio, a fin de autogenerar energía eléctrica a gran escala.

En este orden de ideas, este comerciante buscó reducir el valor de energía pagado mensualmente a la empresa de energía del departamento, la Central Hidroeléctrica de Caldas (CHEC), para así hacer más eficiente y competitivo

su negocio. De igual forma, con su iniciativa propendió por la autogeneración de energías limpias y como consecuencia de ello la reducción del calentamiento global y de gases de efecto invernadero. Para ello aprovechó la temperatura promedio de La Dorada (37 °C, aunque en época de sequía sobrepasa los 42 °C).

Una vez instalados los paneles solares, Benjamín Osorio se percató de que gracias al alto nivel de energía eléctrica autogenerada, estaba contando con excedentes energéticos, los cuales no sabía cómo utilizar pues inclusive ya no tenía que consumir la energía que le proporcionaba la CHEC. El señor Osorio le comentó su situación a Juan Valencia, un ingeniero ambiental, quien le manifestó que dada la cantidad de energía eléctrica autogenerada en su establecimiento de comercio y por ser él un autogenerador a gran escala, lo mejor que podía hacer era tratar de vendérsela a la empresa multinacional Stop & Shop, contigua a su establecimiento de comercio. Actuando en consecuencia, Benjamín Osorio contactó al gerente de Stop & Shop, con quien tuvo la oportunidad de tener una larga conversación, fruto de la cual la multinacional accedió a comprarle los excedentes de energía eléctrica autogenerada.

El señor Osorio se encontraba complacido: ya no tenía que pagar el recibo mensual por concepto del servicio de energía eléctrica a la CHEC y estaba autogenerando energía limpia amigable con el medio ambiente. Además, la venta de energía eléctrica no estaba gravada con el impuesto a las ventas, lo que hacía aún más rentable su autogeneración eléctrica. No obstante, la Empresa Multinacional Stop & Shop le practicaba una retención en la fuente equivalente al 2,5 % sobre el total de cada pago realizado, manifestándole que la retención en la fuente correspondía al pago anticipado del impuesto sobre la renta del señor Osorio.

El comerciante no le prestó mayor atención a la retención en la fuente practicada por Stop & Shop, teniendo en cuenta que no le representaba un costo importante. Sin embargo, después de más de un año de estar vendiendo los excedentes de energía eléctrica autogenerada, el señor Osorio tuvo que presentar su declaración del impuesto sobre la renta del 2016 y, dada la cantidad de energía eléctrica vendida a la Empresa Multinacional Stop & Shop y, por ende, el alto nivel de ingresos que obtuvo, su contador, Héctor Toro, le manifestó que su tarifa efectiva de tributación para ese año gravable correspondía al 30 %, esto es, que sobre el total de los ingresos que obtuvo Benjamín Osorio durante el 2016 tenía que pagar un 30 % por concepto del impuesto a la renta.

Ante dicha situación tributaria, el señor Osorio tuvo que entrar a reevaluar la autogeneración de energía a gran escala y consecuente venta de sus excedentes de energía eléctrica. Esto, toda vez que el tener que tributar el impuesto sobre la renta con una tarifa del 30 % en su condición de persona natural afectaba la rentabilidad de la autogeneración de energía. De esta forma, la venta de excedentes de energía solar no resultaba viable en términos económicos.

En consecuencia, dentro del proceso de reevaluación de la autogeneración y venta de energía eléctrica, Benjamín Osorio decidió solicitar una asesoría a la prestigiosa abogada tributarista Maximiliana Pereira. Después de analizar el caso, esta profesional indicó que, de acuerdo con la legislación tributaria colombiana, numeral 7 del artículo 235.2 del Estatuto Tributario, en concordancia con el Decreto 2755 del 2003, los únicos beneficiarios de una exención (no pago) en el impuesto sobre la renta por la venta de energía eléctrica son las empresas generadoras de energía legalmente constituidas. Para tener derecho al beneficio tributario, las empresas generadoras deben cumplir con los siguientes requisitos:

- ▶ Producir la energía eléctrica con base en recursos eólicos (aire) y biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares.
- ▶ Tramitar, obtener y vender certificados de emisión de bióxido de carbono, de acuerdo con los términos del Protocolo de Kioto.
- ▶ Al menos el 50 % de los recursos obtenidos por la venta de dichos certificados deben ser invertidos en obras sociales en la región donde opere la empresa generadora.

Este resulta un escenario jurídico-tributario que se aleja notoriamente de la situación del señor Osorio relacionada con la autogeneración a gran escala y venta de excedentes de energía eléctrica de fuente solar. Además, la abogada Pereira también le indicó que debía incluir en su declaración del impuesto industria y comercio (ICA) del 2016 en La Dorada todos los ingresos procedentes de la venta de excedentes de energía eléctrica, sin atender la normativa especial que en materia de ICA rige para la generación de energía, pues el tratamiento normativo especial solo es aplicable a empresas generadoras de energía. Lo anterior, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, que establecen los siguientes criterios:

La generación eléctrica en materia de ICA se encuentra gravada de conformidad con el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y 51 de la Ley 383 de 1997, normativa especial de aplicación exclusiva a entidades propietarias de obras de generación de energía eléctrica, las cuales tributan ICA acorde con cada kilovatio instalado en la central generadora.

De este modo, las empresas de generación eléctrica, en virtud de la normativa especial, no tributan ICA acorde con los ingresos procedentes de la venta de la energía, sino que lo hacen acorde con su capacidad de generación eléctrica. Aspecto que reviste un carácter particular de tributación no aplicable a autogeneradores de energía eléctrica.

De esta manera, como consecuencia del tratamiento tributario exclusivo a favor de empresas generadoras de energía, Benjamín Osorio se siente impotente y en absoluta desventaja, pues a pesar de tener las condiciones para producir energía limpia, finalmente va a ser imposible que lo haga por la alta carga tributaria que tiene que asumir. Esto lo sitúa en un escenario poco favorable y torna inviable en términos de utilidad la venta de los excedentes de la energía obtenida de los paneles solares en su condición de autogenerador a gran escala.

PROBLEMÁTICA

¿Es legal y constitucionalmente admisible que las empresas generadoras de energía sean las únicas beneficiarias de prerrogativas fiscales tanto en tributos nacionales como territoriales, dado que están exentas del impuesto sobre la renta en la producción de energía cuya fuente sea recursos eólicos, biomasa, energía solar, geotérmica o de mares al tenor del numeral 7 del artículo 235.2 del ET; y que en el caso del impuesto de industria y comercio solo a las empresas propietarias de centrales generadoras de energía se les otorgue un tratamiento especial en los términos del artículo 51 de la Ley 381 de 1997 y el artículo 7 de la Ley 56 de 1981?

ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

Como lo manifestó la Corte Constitucional en la providencia C-860 del 2001: “[L]a preservación de un medio ambiente sano es la condición esencial para el adecuado ejercicio de los derechos fundamentales, dado que la vida humana se desenvuelve en forma íntegra dentro de la biosfera”¹³. Por esta razón, la conservación de la especie es un asunto en el que toda la humanidad debe converger, independientemente de su origen, religión, sexo e ideología. Para esto, es pertinente analizar cómo, a través de una política fiscal ecológica integral, el Estado puede estimular el desarrollo de tecnologías limpias en los procesos de producción energética. Al respecto, como lo manifiesta Scalone:

Resulta indudable que los recursos naturales de los que dispone el planeta constituyen una riqueza sustancial, que es la base de numerosas actividades económicas.

Por ello, la economía de recursos naturales y, en particular, lo referido a la acción del Estado respecto de su explotación económica racional, representa un aspecto íntimamente ligado con la tributación [...]

[...] A efectos de lograr una ubicación en el marco de la cuestión, debemos en primer lugar distinguir dos clases de recursos de la naturaleza, diferentes entre sí en cuenta a su condición intrínseca, que justifican un enfoque económico y fiscal diferenciado para cada una: aquellos recursos naturales susceptibles de renovación... y aquellos recursos naturales no renovables, suscepti-

13 CConst., C-860/2001, E. Montealegre, <http://www.corte-constitucional.gov.co/relatoria/2001/c-860-01.htm>.

bles de agotamiento con motivo de su explotación¹⁴.
[Énfasis añadido].

Ahora, partiendo de un justo tratamiento fiscal diferenciado que el Estado debe otorgar a los recursos naturales renovables y no renovables, dentro de nuestro alcance y objeto de estudio se encuentran los avances que en materia de energías renovables ha tenido Colombia. Particularmente, desde la suscripción del Protocolo de Kioto (1997), hasta la nueva suscripción de obligaciones medioambientales internacionales con ocasión del Acuerdo de París (2016). Aunado a ello, se llevarán a cabo planteamientos de modificación normativa con el propósito de tener una política tributaria verde holística.

En este orden de ideas se estudiará cómo Colombia, haciendo uso de su inmenso potencial energético y teniendo como herramienta propulsora la tributación, puede propender por la real concreción de un desarrollo sostenible. Al respecto, la Ley 697 del 2001 indica que este consiste en la consecución de crecimiento económico, elevación de la calidad de vida y el bienestar social, sin deteriorar los recursos naturales renovables, de tal forma que no se atente contra los derechos de las generaciones futuras a tener un ambiente sano para la satisfacción de sus propias necesidades (artículo 3)¹⁵.

Ahora, tal como lo manifestó la Corte Constitucional en sentencia C-860 del 2001:

14 Enrique L. Scalone, "Capítulo VI La tributación medioambiental. A) Impuesto sobre los recursos naturales no renovables", en *Tratado de Tributación. Tomo II Política y economía tributaria*, dirigido por Vicente O. Díaz (Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2004), 623.

15 L. 697/2001, art. 3. Fomenta el uso racional y eficiente de la energía.

El Protocolo de Kyoto constituye un hito en la historia del derecho internacional ambiental, ya que es el resultado de un arduo proceso de negociación entre 160 Estados del mundo, culminado en diciembre de 1997, que dio luz a un acuerdo destinado a limitar las emisiones de dióxido de carbono y otros de los llamados “gases de efecto invernadero”, no contemplados anteriormente en el Protocolo de Montreal. [...]

*[...] [E]s el momento de desarrollar las tecnologías necesarias con el fin de cumplir con tales límites. En igual medida, estimula (y de hecho *obliga*) a los países en vías de desarrollo a adecuar sus patrones de crecimiento económico y desarrollo social a los requerimientos de una relación menos dañina entre el hombre y su entorno¹⁶. [Énfasis añadido].*

En consonancia con lo manifestado por la Corte Constitucional, el Protocolo de Kioto de la Convención Marco de las Naciones Unidas, adoptado en Kioto el 11 de diciembre de 1997 y aprobado en Colombia a través de la Ley 629 del 2000 (artículos 2 y 10), estableció dentro de sus fines la promoción de un desarrollo sostenible. Para el efecto, se acordó la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero y, en este sentido, se consagraron las siguientes directrices:

- i) Fomento de la eficiencia energética,
- ii) Investigación, promoción, desarrollo y uso de formas nuevas de energías renovables que sean ecológicamente racionales,
- iii) Fomento de reformas apropiadas con el fin de promover políticas que reduzcan las emisiones de los gases de efecto invernadero,

16 CConst, C-860/2001.

iv) Creación de un clima propicio en el sector privado que permita promover la transferencia de tecnologías ecológicamente racionales¹⁷.

De acuerdo con las anteriores obligaciones medioambientales adquiridas por Colombia y a fin de darles cumplimiento, se gestaron cambios normativos. A través del artículo 18 de la Ley 788 del 2002, se incorporó el artículo 207.2 al Estatuto Tributario (numeral 7, artículo 235.2 del Estatuto Tributario actual), que contiene una exención del impuesto sobre la renta, cuyas características fueron las siguientes:

i) Establecer como renta exenta, durante un término de quince (15) años entre el año 2003 y el año 2018, la venta de energía eléctrica con base en recursos eólicos, biomasa y productos agrícolas.

ii) Se definieron como beneficiarios de la exención en el impuesto sobre la renta las empresas generadoras de energía, sujetas a la obligación de tramitar, obtener y vender certificados de emisión de bióxido de carbono de acuerdo con los términos del Protocolo de Kyoto.

iii) La obligación por parte de las empresas generadoras de destinar a obras sociales en la región donde operen al menos el 50 % de los recursos obtenidos por la venta de certificados de bióxido de carbono¹⁸.

En vista de lo expuesto, la finalidad última del artículo 207.2 del Estatuto Tributario fue cumplir con obligaciones

17 L. 629/2000, arts. 2 y 10. Aprobatoria Protocolo de Kioto.

18 L. 788/2002, art. 18. Aprobatoria de normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial. Artículo modificado por la Ley 1819 del 2016, art. 235.2.7, aprobatoria de una reforma tributaria estructural, que fortalece los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

medioambientales suscritas por Colombia, procurando la reducción de la emisión de gases de efecto invernadero y el mejoramiento del entorno medioambiental.

De esta forma, como lo indica la Corte Constitucional, bajo el marco de principio de responsabilidades comunes pero diferenciadas, Colombia da cumplimiento a las directrices del Protocolo de Kioto (3.2.3), con ocasión de la expedición del artículo 207.2 del Estatuto Tributario¹⁹. Sin embargo, la normativa implementada por Colombia contiene grandes vacíos para efectos de promover realmente la generación de energías limpias.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la modificación introducida por la Ley 1819 del 2016, al incorporar el artículo 235.2 al ET, extendió por un término de quince años, contados a partir del 2018, el beneficio tributario de renta exenta de las empresas generadoras de energía. Por demás, la precitada ley extendió la cobertura del beneficio tributario a la producción de energía de fuente solar, geotérmica o de mares, lo cual no estaba establecido y es plausible que se haya incorporado. No obstante, el numeral 7 del artículo 235.2 del ET solo sigue permitiendo la exención del impuesto sobre la renta a las empresas generadoras de energía eléctrica, dejando por fuera pequeños productores de energía (PPE) o autogeneradores, esto es, personas naturales o pequeñas empresas que deseen implementar proyectos energéticos renovables para su autogeneración y respectivo autoabastecimiento. Esta autogeneración también puede llevar la venta de excedentes de energía generada, los cuales siguen sin estar exentos del impuesto sobre la renta y sin tener un tratamiento preferencial en ICA para los PPE o autogeneradores.

19 CConst, C-860/2001.

Con fundamento en lo expuesto, a continuación se analizarán los posibles escenarios que pueden llevar a la implementación en Colombia de una política tributaria ecológica y racional que promueva la generación de energías limpias. Para ello, es pertinente tener presente lo manifestado por Scalone sobre las formas de tributación de los recursos naturales en diferentes jurisdicciones:

Ha sido motivo de estudios doctrinales y de legislación tributaria en los distintos países la forma de imposición que recae sobre la renta de recurso natural. En general, pueden advertirse dos líneas de imposición que, si bien se encuentran diferenciadas entre sí, involucran ambas ciertos tratamientos especiales de la renta de esta actividad, que las alejan del tratamiento general que la imposición sobre la renta le [sic] acuerda a las actividades económicas en general.

Dichas líneas pueden resumirse así:

- a. Un impuesto especial sobre la renta del recurso natural, totalmente independiente del impuesto a la renta general.
- b. La utilización del impuesto general a la renta, pero con normas de especial aplicación a la actividad de explotación de recursos naturales no renovables²⁰.

De acuerdo con lo expuesto por Scalone, tenemos que para el caso de la tributación de recursos naturales y en particular de energías renovables en Colombia, más allá de tener una renta especial o cedular –lo que potencialmente implica hacer aún más complejo el sistema

20 Scalone, “Capítulo vi. La tributación medioambiental”, 568-569.

tributario colombiano—, lo más conveniente es otorgar un tratamiento preferencial dentro del impuesto general de renta a los ingresos procedentes de la generación de energía limpia. Para ello, a continuación se estudian las posibles estrategias de solución dirigidas a implementar en el país una política pública que promueva el desarrollo de energía renovable bajo el marco de un crecimiento económico sostenible.

Políticas públicas propiciadas por el Ejecutivo: modificación normativa

La exención del numeral 7 del artículo 235-2 del ET afecta el derecho de igualdad constitucional, dado que no tiene soporte el hecho de otorgarles beneficios tributarios exclusivamente a grandes empresas generadoras de energía, dejando por fuera de la exención a pequeños productores de energía y a autogeneradores, bien sea que se trate de personas naturales o jurídicas. Esta afectación del principio de igualdad se propicia también en el ámbito territorial al darles un tratamiento preferencial a las empresas generadoras de energía en materia del impuesto de industria y comercio. Por esta razón, lo ideal es que el propio Estado a través de sus entidades tributarias promueva incentivos fiscales verdes asequibles a toda la sociedad.

La exención tributaria consagrada en el numeral 7 del artículo 235.2 del ET y el tratamiento preferencial en ICA estipulado en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, deberían cobijar tanto a generadores como a autogeneradores (que venden sus excedentes de energía), con independencia del tipo de energía y la fuente de la que esta provenga, siempre y cuando se trate de proyectos energéticos que ayuden tanto a la reducción de gases de efecto

invernadero como a un desarrollo económico y energético sostenible.

En este sentido, a fin de evidenciar el tratamiento diferenciado carente de justificación constitucional, es relevante tener presente la evolución normativa de la tributación y el fomento de energías renovables en Colombia. El primer paso se dio con ocasión de la expedición de la Ley 697 del 2001, por medio de la cual Colombia empezó a promover el uso eficiente de la energía y la utilización de energías alternativas. Dicha ley determinó las fuentes no convencionales de energía, que corresponden a aquellas ambientalmente sostenibles, pero que se usan de forma marginal en nuestro país. Dentro de dichas fuentes, la normativa señaló la energía solar; la eólica (que es aquella procedente de corrientes de viento); la geotérmica (que se obtiene del calor del subsuelo terrestre); la biomasa (proveniente de materia orgánica) y los pequeños aprovechamientos hidroenergéticos, que corresponden a un caudal hidráulico que no supere el equivalente a 10 MW (artículo 3)²¹.

De esta forma, el desarrollo normativo en materia de energías renovables fue importante con corte al año 2000. No obstante, para efectos de fomentar una mayor penetración de fuentes limpias y renovables de energía, el legislador solo vino a otorgar incentivos tributarios para el desarrollo de energías alternativas con la expedición de la Ley 1715 del 2014, que estableció beneficios tributarios para generar fuentes de energía no convencionales (FENC), como se aprecia a continuación:

- i) Los inversionistas declarantes de renta tienen derecho a deducir anualmente de su renta, durante los cinco (5)

21 L. 697/2001, art. 3.

años gravables siguientes a la realización de la inversión, el cincuenta por ciento (50 %) de la inversión total realizada, para lo cual se debe contar con certificación del beneficio ambiental por parte del Ministerio del Medio Ambiente (Artículo 11).

ii) Exclusión de IVA para los equipos, elementos, maquinaria y servicios nacionales o importados destinados a la preinversión e inversión en proyectos para la producción y utilización de FENC. Para el efecto el Ministerio de Ambiente debe certificar los equipos y servicios excluidos de IVA (Artículo 13).

iii) En materia arancelaria, se estableció la exención en el pago de Derechos Arancelarios de Importación de maquinaria, equipos, materiales e insumos destinados exclusivamente para labores de preinversión e inversión en proyectos de energías renovables (Artículo 14).

iv) Por su parte, en el ámbito contable, se creó el incentivo de depreciación acelerada de activos aplicable a maquinarias, equipos y obras civiles necesarias para la preinversión, inversión y operación de generación de FENC (Artículo 15)²².

De esta manera, con los incentivos tributarios acabados de reseñar, Colombia da cabida a que grandes inversionistas impulsen proyectos encaminados a la producción racional de energía mediante el uso de fuentes renovables. Aunado a ello, con los incentivos tributarios se estimula la importación y el desarrollo de tecnologías limpias para la producción energética. No obstante, la legislación tributaria colombiana aún se queda corta en la formulación de una política fiscal verde integral que fomente el

22 L. 1715/2014, arts. 11, 13, 14 y 15. Regula la integración de las energías renovables no convencionales al Sistema Energético Nacional.

desarrollo de energías limpias a pequeña y gran escala. Es relevante precisar que no se puede desconocer el avance efectuado con la Ley 1715 del 2014, pero para el desarrollo de una tributación ambiental holística sería pertinente crear exenciones ecológicas sin establecer restricciones respecto de sus potenciales beneficiarios.

En esta medida, por un lado sería beneficioso establecer que quienes desarrollen proyectos de energía renovable en zonas no interconectadas (ZNI) del país puedan deducir del impuesto sobre la renta no el cincuenta, sino el cien por ciento de la inversión realizada, durante los primeros cinco años después de que esta haya tenido lugar, y además que el ingreso procedente por la venta de energía en las ZNI se considere una renta exenta. Esta modificación normativa se debe aplicar tanto a la generación como a la autogeneración de energía, de tal forma que los beneficios tributarios también lleguen a los autogeneradores, cuyos excedentes de energía se puedan vender sin que por ello deban tributar impuesto sobre la renta.

En el escenario aquí planteado, la tributación ambiental puede ayudar a reducir los gases de efecto invernadero. Asimismo, puede hacer que Colombia dependa cada vez menos de la energía hidroeléctrica, que cubre hasta un setenta por ciento de la demanda energética del país, de acuerdo con lo indicado en la Ley 1665 del 2013 (VIII)²³. De este modo se puede evitar que el país llegue a estar a punto de colapsar por causa de una crisis energética como la que se propició en el 2016.

Aunado al desarrollo del marco normativo interno, Colombia, a través del acuerdo firmado en París, que es vinculante jurídicamente, se comprometió a realizar esfuerzos

23 L. 1665/2013, exposición de motivos, capítulo VIII. Aprueba “Estatuto de la Agencia Internacional de Energías Renovables (Irena)”.

sustanciales tendientes a disminuir el calentamiento global. Lo anterior implica que el país debe crear e implementar políticas públicas, entre ellas reformas tributarias ecológicas, que lleven al cumplimiento de las obligaciones internacionales de carácter medioambiental.

En los términos del Acuerdo de París, enmarcado dentro del principio de responsabilidades comunes pero diferenciadas, tanto los Estados desarrollados como aquellos en vía de desarrollo se comprometieron a contribuir para reducir el calentamiento global. Con ese fin, los Estados deben hacer contribuciones tangibles y verificables cada cinco años (arts. 2 y 4)²⁴. En particular, sobre la cuantificación de las contribuciones, el Acuerdo de París no estableció el aporte que cada Estado debe efectuar para el cumplimiento del objetivo establecido, consistente en mantener el aumento de la temperatura media mundial por debajo de 2 °C respecto de niveles preindustriales (art. 2)²⁵. Sin embargo, el aporte de cada país dependerá y ha de analizarse de acuerdo con su estado de desarrollo económico.

Ahora, para efectos del cumplimiento del Acuerdo de París, Colombia por medio de políticas tributarias debería propender por optimizar el desarrollo de energías limpias y generar un desarrollo sostenible en las zonas con poco desarrollo económico y crisis energéticas. Al respecto, resulta paradójico que, tal como se hace alusión en la exposición de motivos de la Ley 1665 del 2013, el área geográfica con mayor potencial para la generación de energía eólica en el país sea la costa Atlántica, pero a la vez sea una de las regiones que más padece de cortes energéticos (VII)²⁶.

24 ONU, Acuerdo de París, arts. 2 y 4.

25 *Ibid.*

26 L. 1665/2013, exposición de motivos, capítulo VII.

Por demás, según la exposición de motivos de la Ley 1665 del 2013, uno de los departamentos más pobres de Colombia, La Guajira, no solo tiene en su península el mayor potencial de energía eólica de la costa Atlántica, sino que además cuenta con el mayor potencial solar promedio anual diario del país (5,0 y 6,5 kWh/m²/día) y es la región más promisoría para el desarrollo de energía de mares (VII)²⁷. Estas circunstancias llevarían a que la costa Atlántica, en particular La Guajira, pudieran ser objeto de políticas públicas tributarias para la producción de energías renovables y de un desarrollo sostenible.

Desde esta perspectiva, un acierto manifestado por parte de Gualteros y Hurtado es la carencia de formalidad en materia de energía, lo que principalmente se encuentra en la costa Caribe. Aspecto contradictorio, teniendo en cuenta que, como se ha podido apreciar, un departamento como La Guajira tiene uno de los mayores potenciales de energía eólica, de mares y solar. En lo atinente a la informalidad en materia energética podemos apreciar que

Algunos de los problemas que el país debe enfrentar para lograr la implementación exitosa de las energías renovables, están relacionados con la informalidad y la ilegalidad en la prestación de servicios de electricidad, debido a que estos persisten a pesar de las mejoras, especialmente en lo que se refiere a calidad y eficiencia por lo cual es necesario repensar las estrategias para combatir dichos problemas. (DNP, 2011).

Las leyes 142 y 143 de 1994 reflejan la intención del gobierno de Colombia de promover las fuentes de energía no convencionales y la eficiencia energética. Sin embargo,

27 Ibid.

son insuficientes para el desarrollo de metodologías para lograr este objetivo, lo cual se hace evidente en la composición de las formas de generación de energía en el país: 64,1 % de hidroeléctrica, termoeléctrica de 30,8 % y el restante 5,1 % en plantas de cogeneración y plantas menores (XM, 2013)²⁸.

Además, tal como se aprecia en la exposición de motivos de la Ley 1665 del 2013, la Unidad de Planeación Minero-Energética (UPME), Colciencias, el Instituto de Hidrología, el Ideam, Ingeominas, empresas de generación, grupos de investigación y ciertas universidades están trabajando en la elaboración de inventarios de proyectos que aprovechen estas fuentes de energías renovables (VII)²⁹, con lo cual se aprecia un trabajo conjunto de entidades del Estado para el desarrollo de energías limpias. En efecto, una investigación relevante, publicada en la sección Redacción Vivir del diario *El Espectador*, referente al cruce de información llevado a cabo por el Ideam, permitió establecer 429 mapas de la climatología del país, 264 que determinan la posición del viento, y 78 de la radiación solar, lo cual, tal como se menciona en dicho artículo, constituye información de suma importancia para el desarrollo de energías renovables en el país:

El cruce de información que realizó el Ideam a través de sus estaciones meteorológicas, 296 sensores de brillo solar y 305 nanómetros sobre la superficie terrestre, resultó en el diseño de 429 mapas relacionados con la climatología del país, 264 mapas que explican la situación del

28 Martha Viviana Gualteros y Enrique Hurtado, "Revisión de las regulaciones e incentivos para el uso de las energías renovables", *Jurídicas*, n.º 10 (2013): 209-224.

29 L. 1665/2013.

viento y 78 mapas sobre la radiación solar. Un resultado que no solo es útil para la agricultura, sino que permite plantearse las alternativas que se tienen para el diseño de energías renovables. “El 80 % de la energía de Colombia viene de fuentes hídricas. Sin embargo, hay un reto mayor en conseguir potencializar lo eólico y la radiación solar para poder incrementar nuestra matriz energética”, afirmó Jorge Valencia, director de la UPME³⁰.

Los anteriores estudios son de gran importancia para el desarrollo de una economía sostenible en un marco colaborativo gestado entre el sector público y privado. Principalmente es óptimo y relevante obtener información confiable referente a las condiciones climatológicas de todo el país, la cual puede ser el soporte para el diseño y la implementación de políticas públicas por parte del Legislativo y el Ejecutivo para conseguir un desarrollo económico racional y sostenible.

Ahora bien, pasando del ámbito nacional al global, Jiménez-Beltrán nos habla de cierto tipo de tributos verdes que han sido exitosos en el concierto internacional, razón por la cual resulta de importancia tenerlos presentes con el ánimo de proponer un trasplante jurídico e incorporar determinados impuestos verdes de otras jurisdicciones al ordenamiento jurídico colombiano, atendiendo las condiciones particulares de nuestro país. Sobre impuestos verdes que han sido efectivos en el plano internacional, el autor aduce:

30 Redacción Vivir, “Colombia estrena mapas eólicos y de radiación solar”, *El Espectador*, 30 de octubre del 2015, acceso el 10 de febrero del 2017, <http://www.elespectador.com/noticias/medio-ambiente/colombia-estrena-mapas-eolicos-y-de-radiacion-solar-articulo-595763>.

[E]jemplos de impuestos especialmente efectivos son los impuestos suecos a la contaminación del aire; los holandeses a la contaminación del agua; y la tasa sobre el óxido de nitrógeno y los regímenes de diferenciación fiscal para combustibles de automoción en Suecia³¹.

Contexto, estudios y experiencias locales e internacionales que de ser integrados por las entidades públicas, las agremiaciones y el sector privado podrían generar óptimos resultados económicos y medioambientales para el país. Al respecto, sería de gran importancia que una entidad como la DIAN, que tiene el conocimiento técnico requerido para formular políticas tributarias, integrara el grupo de entidades que hacen seguimiento a los proyectos de energía renovable. En consecuencia, la labor público-privada puede tener una cosmovisión integral, de tal forma que en términos reales se aproveche el potencial de energías renovables no convencionales con las que cuenta el país, teniendo como instrumento la utilización de estímulos fiscales.

Ahora bien, no solo es el hecho de que actualmente la DIAN no esté involucrada en el desarrollo de proyectos de energía no renovable, sino que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público no ha formulado ni implementado un plan de acción en relación con la gestión integral del cambio climático, como se aprecia en la tabla 1.

31 Domingo Jiménez-Beltrán, "El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente", *Agencia Europea del Medio Ambiente*, 19 de abril del 2016, acceso el 10 de febrero del 2017, <http://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>.

Tabla 1. Estado de los planes de adaptación sectorial

| SECTORES | FORMULACIÓN | IMPLEMENTACIÓN |
|---------------------------|-------------|----------------|
| Ministerio de Transporte | x | x |
| Ministerio de Agricultura | x | x |
| Ministerio de Energía | x | |
| Ministerio de Vivienda | x | |
| Ministerio de Salud | x | |
| Ministerio de Hacienda | | |
| Ministerio de Comercio | | |

Fuente: Dirección de cambio climático. Citado por C. García Arbeláez, C. Vallejo, M. L. Higgins y E. M. Escobar, *El Acuerdo de París. Así actuará Colombia frente al cambio climático* (Cali: Fundación Natural, Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible y WWF-Colombia, 2016), acceso el 24 de noviembre del 2016, http://cambioclimatico.minambiente.gov.co/images/ABC_B58_C41_baja.pdf.

De esta forma, la falta de una fuerte presencia de la DIAN y el Ministerio de Hacienda en los proyectos relacionados con energías renovables puede impedir que haya una debida implementación de políticas tributarias ecológicas y, por ende, un deficiente desarrollo de tecnologías limpias para la producción energética. Por lo anterior, nuestro país requiere una mayor unificación de políticas públicas; la DIAN y el Ministerio de Hacienda deben propender por tener mayor inmersión y proactividad en proyectos de energía renovable, para así perfilar y realizar óptimas políticas fiscales verdes, que estén acordes con las condiciones económicas, sociológicas y de biodiversidad del país.

En este orden de ideas, para la disminución de los gases de efecto invernadero y el desarrollo sostenible de las regiones, el Estado, teniendo como soporte principal al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la DIAN, debería crear incentivos tributarios partiendo de las condiciones climatológicas y de biodiversidad regionales. Por ejemplo, podría crear e implementar una ley a través de la cual se establecieran beneficios tributarios en La Guajira para el desarrollo de energía con base en recursos eólicos, de mares y energía de solar. De esta forma, se podría utilizar el gran potencial energético de dicho departamento para generar inversión sostenible y cumplir con los compromisos internacionales adquiridos por Colombia para la reducción del calentamiento global, por ejemplo en virtud del Acuerdo de París.

De igual forma, en el momento de promover incentivos fiscales, la administración tributaria debería buscar darles un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes involucrados en proyectos de desarrollo de energías limpias, con independencia que se trate de grandes empresas generadoras de energía, autogeneradores, pequeños productores de energía y personas naturales o jurídicas con o sin residencia en el país. Lo ideal es que este criterio de igualdad se amplíe a los tributos territoriales, especialmente en materia del impuesto de industria y comercio, para así tener una óptima política tributaria ambiental propulsora de energías limpias y, por ende, de un desarrollo económico responsable y sostenible.

En consecuencia, para dar fin al trato discriminatorio previsto en el numeral 7 del artículo 235.2 del ET, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, lo ideal es modificar la legislación actual con el propósito de otorgar beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta a todo contribuyente que genere energía limpia a través de fuentes renovables no convencionales de energía. De igual forma, darle un tratamiento preferencial en el impuesto de

industria y comercio al contribuyente que genere y venda energía amigable con el medio ambiente.

Activismo judicial: intervención judicial categórica

La solución al problema puede darse también a través de una acción de constitucionalidad por medio de la cual se demanden el numeral 7 del artículo 235-2, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, por ser violatorios del derecho de igualdad y no atender fines estatales como el cuidado y la conservación del medio ambiente.

Dentro de los temas de relevancia para soportar la acción de constitucionalidad se encuentran la importancia que han venido tomando en los últimos años la ecología y el derecho ambiental, que cuenta con estatus constitucional. Además, de la mano de estos, están los tributos verdes como medio para estimular un cambio de comportamiento en procura de la conservación del medio ambiente. Al respecto, es relevante tener presente lo siguiente:

Como campo de conocimiento, la ecología ha tenido un desarrollo relativamente reciente, pasando a integrar en la actualidad el centro de la agenda política internacional, al impulso de una conciencia creciente sobre la gravitación del deterioro del medio ambiente causado por la acción del hombre y el desarrollo económico-social, cuyos efectos externos se materializan entre otros efectos, en la contaminación ambiental de las aguas, el aire y el suelo, y el fenómeno del cambio climático³².

32 Darío M. Rajmilovich, "La tributación ambiental y el mecanismo de desarrollo limpio del Protocolo de Kyoto. Ideas y propuestas para el caso Argentina", *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario-ICDT*, n.º 66 (2012): 173-215.

En efecto, tal como menciona Rajmilovich, la ecología hoy en día forma parte integral de la agenda política internacional, de ahí el auge de la creación de medidas impositivas tendientes a establecer tributos que aminoren el nivel de contaminación, bien sea a través de la promoción de energías limpias o por medio del desincentivo de actividades altamente contaminantes.

Como soporte de la cita, es importante destacar la visión holística del medio ambiente que aducen Beltrán y Menco, quienes con acierto indican que para hacer una política tributaria ecológica se debe tener en cuenta el complejo de mecanismos biológicos, sociales, políticos, físicos, legales y culturales bajo el entorno globalizado en que vivimos:

Para hablar de política fiscal ambiental y tributación ambiental, se debe entender que el medio ambiente es un sistema complejo de mecanismos físicos, biológicos y sociales que de alguna forma influyen en las decisiones legales, políticas, técnicas y culturales de la sociedad, y más aún teniendo en cuenta el mundo globalizado en que se vive actualmente; plantear la experiencia en el campo de la fiscalidad ambiental, y de las ventajas que ofrece el marco institucional en países desarrollados, en donde las condiciones económicas permiten el funcionamiento armónico de la sociedad, y de cómo países como el nuestro han venido adoptando este tipo de instrumentos que se crearon para la gestión y protección del medio ambiente³³.

33 John Jairo Beltrán Chica y Jesús Ávila Menco, "Efectos de la tributación ambiental en la gestión del medio ambiente en Colombia" (tesis de maestría, Universidad de Medellín, 2013), 4.

Teniendo en cuenta lo anterior, para la implementación de una política tributaria ambiental se requiere la convergencia de distintos sectores, gremios, de aspectos culturales, sociológicos, económicos, culturales, demográficos y técnicos; circunstancias que, de no tener un patrón u orden, pueden llevar a que nunca se llegue a un escenario propicio para un desarrollo económico sostenible. Por esta razón, una alternativa de solución consiste en acudir a la Corte Constitucional para que por medio de una orden judicial y un seguimiento sistemático a esta, propicie el trabajo armónico entre las distintas entidades estatales y el sector privado.

La Corte Constitucional es, aparte del Congreso, la entidad que mediante órdenes de obligatorio acatamiento puede hacer que se implemente una política de tributación ecológica racional propulsora del desarrollo de energías limpias. De esta forma, el Tribunal Constitucional puede llegar a exhortar al Congreso y a las entidades públicas para que desarrollen e implementen beneficios tributarios en pro de la generación de energías limpias. De esta exención fiscal se pueden beneficiar todos los miembros de la sociedad sin lugar a tratamientos diferenciados por el hecho de ser generadores o autogeneradores de energía y teniendo en cuenta las peculiaridades de cada región o subregión del país.

SOLUCIÓN

Dentro de las estrategias de solución expuestas, la que considero más atinada es la encaminada a realizar una modificación normativa, dentro de la cual tanto el Gobierno nacional como las entidades territoriales desarrollen e implementen incentivos tributarios para la generación de energías limpias, aprovechen al máximo la biodiversidad

colombiana y, como fin último, logren un desarrollo económico sostenible y autosuficiente. Al respecto, como lo indica Cortés, Colombia ha tenido un gran avance en materia de tributos medioambientales, siendo comparada con Panamá y Brasil como unos de los pocos Estados que han implementado políticas tributarias verdes en Latinoamérica: “[...] la utilización de tributos ambientales en Latinoamérica es escasa; solamente, Colombia, Brasil y Panamá aplican diversas y, en ocasiones, difusas figuras tributarias de corte medioambiental...”³⁴.

Sin embargo, a pesar de los avances, a Colombia aún le falta aprovechar a pequeña y gran escala todo su potencial energético en materia de fuentes no convencionales de energía renovable. Para esto, la creación de políticas públicas de tributación verde por parte del Ejecutivo puede potencialmente tener un mayor impacto, dada su capacidad de coordinación con el Congreso y con entidades territoriales tales como los departamentos, municipios, distritos y áreas metropolitanas. Dicho mayor grado de coordinación se puede propiciar teniendo en cuenta que el Ejecutivo nacional es la rama del poder público que cuenta con todos los recursos e instrumentos del Estado para hacer estudios, crear políticas y ejecutarlas en todo el territorio.

En este orden de ideas, y en consonancia con la estructura del Estado colombiano, el Gobierno nacional tiene la potestad de presentar un proyecto de ley al Congreso, una vez este se haya hecho ley de la República, le corresponde al Ejecutivo hacer que los mandatos emanados del Legislativo se cumplan. De este modo, el Gobierno nacional no

34 Jaidier Rafael Cortés Cueto, “Los tributos ambientales en Colombia; evidencia empírica”, en *Grupo de Investigaciones Contables y Gestión Pública* (Medellín: Universidad de Medellín, 2008), 4.

solo debe auspiciar la creación de nuevas políticas a través de proyectos de ley, sino además debe implementar las políticas fijadas en la legislación mediante una óptima cooperación con las entidades del orden territorial.

Por otro lado, a pesar de que la Corte Constitucional pueda ordenar la elaboración y ejecución de políticas públicas tributarias de carácter ecológico, no cuenta con el presupuesto ni el personal técnico requerido para determinar la debida implementación de una política pública. En el caso de la tributación ecológica racional se requiere de un esfuerzo mancomunado entre el Gobierno nacional, el Legislativo y las entidades territoriales, lo cual no se ciñe en estricto sentido a las obligaciones de la Corte Constitucional.

Lo anterior no implica que el máximo tribunal constitucional de Colombia no pueda ordenar la creación e implementación de políticas públicas y exigir a las entidades del Estado trabajar en unísono. Más aún si ya se cuenta con las denominadas sentencias dialógicas, esto es, macrosentencias por medio de las cuales la Corte Constitucional hace un seguimiento estricto al cumplimiento de su sentencia respectiva mediante autos que ordenan dar fin a un estado de cosas inconstitucional, cumplir con los fines del Estado, acabar con la paquidermia estatal y hacer que las entidades públicas trabajen de forma coordinada, máxime cuando se trata de la afectación de un derecho inherente al ser humano. Esta connotación puede revestir el derecho a gozar de un medio ambiente sano en conexión con el derecho fundamental a la vida. Sobre los fallos estructurales o dialógicos, Rodríguez y Rodríguez manifiestan que

Los fallos estructurales del activismo dialógico compar-
ten tres rasgos. Primero, las sentencias dialógicas tien-
den a dictar órdenes más abiertas que las del activismo

clásico [...] *Las sentencias de la jurisprudencia dialógica tienden a abrir un proceso de seguimiento que alienta la discusión de alternativas de políticas públicas para solucionar el problema estructural detectado en el fallo. Los detalles de las políticas, por tanto, tienden a surgir en el transcurso del proceso de seguimiento, no en la sentencia misma.* Con frecuencia, además, las órdenes de los fallos no implican obligaciones de resultado muy precisas, sino el deber de las autoridades públicas de diseñar e implementar políticas que avancen en la protección de los derechos vulnerados.

Segundo, la implementación de los fallos tiene lugar mediante mecanismos de seguimiento periódicos y públicos.

Tercero [...] los fallos dialógicos tienden a involucrar un espectro más amplio de actores sociales en ese proceso de seguimiento. *Además de la misma corte y de las entidades públicas destinatarias de las órdenes, la implementación ocupa a todos aquéllos que, directa o indirectamente, son afectados o tienen interés legítimo en el caso estructural*³⁵. [Énfasis añadido].

A pesar de que las sentencias sean dialógicas, la herramienta con que cuenta la Corte Constitucional para hacer que las entidades del Estado trabajen de forma coordinada en la creación e implementación de políticas públicas son de carácter excepcional y están enmarcadas dentro de un estado de cosas inconstitucional, dirigidas a atender un problema estructural en el cual Colombia no está inmersa por circunstancias medioambientales. Por ende, como se ha expuesto, la rama del poder público que realmente puede actuar de forma cohesionada con el Legislativo y

35 César Rodríguez Garavito y Diana Rodríguez Franco, *Cortes y cambio social. Cómo la Corte Constitucional transformó el desplazamiento forzado en Colombia* (Bogotá: Colección Dejusticia, 2010), 55-56.

los entes territoriales a fin de crear e implementar una política ecológica racional en materia de energías renovables es la rama ejecutiva nacional. Este aspecto deviene por el hecho de ser la rama instrumental, ejecutora y materializadora de los fines estatales.

En línea con lo expuesto, lo ideal es que tanto la DIAN como el Ministerio de Hacienda en coordinación con el Ministerio de Ambiente, el Ministerio de Minas y Energía, la academia, el sector privado y demás entidades y organismos competentes lideren la implementación y el desarrollo de una política tributaria integral de corte ambiental. De esta forma se espera incentivar la inversión en la generación de energías renovables por medio de exenciones, propiciar el desarrollo de nuevas tecnologías para la producción de energías limpias, incrementar la inversión extranjera y otorgar beneficios tributarios a todo miembro de la sociedad que desee ser parte activa de un desarrollo económico sostenible.

Ahora, a fin de cumplir lo anterior, se requiere la elaboración de un estudio y proyecto de ley que contemplen el situado fiscal de mediano y largo plazo, las condiciones de biodiversidad del país, las zonas no interconectadas en relación con las cuales debe promoverse una mayor inversión auspiciada por prerrogativas tributarias verdes vinculadas a la generación de energía limpia y a la autosuficiencia energética de la región y del país en su conjunto. Por otro lado, se debe tener presente la experiencia internacional a fin de acoplarla en buena medida a las condiciones sociales, económicas, ambientales y culturales de nuestro país.

De igual modo, el proyecto de ley debe propiciar el cumplimiento por parte de Colombia de obligaciones internacionales en el campo medioambiental, principalmente en lo atinente a las adquiridas con ocasión de la suscripción del Acuerdo de París, firmado a finales del 2015. Por último,

el proyecto de ley debe buscar la creación y transferencia a Colombia de tecnología que permita el desarrollo de energías renovables, propiciado por la atracción de inversión extranjera fruto de las exenciones tributarias y de la política fiscal verde promovida por el Estado.

Al día de hoy ya se cuenta con un alto avance de estudios que reflejan las particularidades de Colombia y su gran potencial energético. Lo que se requiere es determinar cómo integrar los avances realizados hasta el momento en el campo de la generación de energías de fuentes no convencionales con la política tributaria del país, para así poder concretar un desarrollo económico racional sostenible que tenga en cuenta el devenir de las generaciones futuras.

PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

PROYECTO DE LEY

Bogotá, [fecha]

Doctor

Secretario General

Cámara de Representantes

Respetado señor secretario:

Me permito poner a consideración de la Honorable Cámara de Representantes el proyecto de ley por medio del cual se modifican y adicionan el numeral 7 del artículo

235-2 del Estatuto Tributario, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y se establece como política pública del Estado colombiano la promoción del desarrollo de energías limpias por medio de exenciones verdes.

Ministro de Hacienda y Crédito Público de la República de Colombia.

Exposición de motivos

Honorables senadores y representantes:

Presentamos a consideración de la Honorable Cámara de Representantes el proyecto de ley por medio del cual se modifican y adicionan el numeral 7 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y se establece como política pública del Estado colombiano la promoción del desarrollo de energías limpias por medio de exenciones verdes.

El Ministro de Hacienda y Crédito Público, en atención a las facultades constitucionales y legales y de acuerdo con las obligaciones medioambientales adquiridas por Colombia con ocasión de la suscripción del Protocolo de Kioto, al cual se adhirió en 1997 a través de la Ley 629 del 2000, y el Acuerdo de París, el cual suscribió Colombia en el 2015, presenta ante la Honorable Cámara de Representantes de la República de Colombia el proyecto de ley por medio del cual se busca la estabilidad energética del país, la disminución de gases de efecto invernadero y el desarrollo económico sostenible mediante la creación de exenciones fiscales medioambientales o exenciones verdes para el desarrollo de energías limpias.

De acuerdo con el artículo 79 de la Constitución política: “Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano [...] [Y] Es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente [...]”³⁶, motivo por el cual, dadas las circunstancias actuales del calentamiento global y de la afectación de los factores de supervivencia del ser humano, se hace perentorio propiciar por parte del Estado colombiano una cultura de desarrollo y optimización de los recursos naturales. Lo anterior, con el fin de estimular la generación de energías limpias, tanto por parte de personas naturales como de personas jurídicas con o sin residencia fiscal en el país.

La política pública de exenciones verdes de igual forma busca que toda persona y ciudadano cumpla con sus deberes constitucionales, tal como está consagrado en el artículo 95 de la Constitución, de acuerdo con el cual “[...] Son deberes de la persona y del ciudadano: [...] 8. Proteger los recursos culturales y naturales del país y velar por la conservación de un ambiente sano”³⁷. De esta manera, a través de incentivos fiscales se propende por que el ciudadano cumpla con su deber de conservación del ambiente a pequeña escala con la generación de energía limpia desde su propia casa de habitación y a gran escala si de esta forma desea realizarlo.

Además, de conformidad con la regla fiscal establecida en el artículo 334 de la CN:

La dirección general de la economía estará a cargo del Estado. Este intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo

³⁶ CN art. 79.

³⁷ CN art. 95-8.

de los bienes, y en los servicios públicos y privados, *para racionalizar la economía con el fin de conseguir en el plano nacional y territorial, en un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano.* Dicho marco de sostenibilidad fiscal deberá fungir como instrumento para alcanzar de manera progresiva los objetivos del Estado Social de Derecho. En cualquier caso el gasto público social será prioritario³⁸. [Enfasis añadido].

De este modo, el Estado colombiano, en su condición de garante de la economía nacional y de interventor en la explotación de recursos naturales, debe promover, dentro del marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida y la preservación de un ambiente sano. En este orden de ideas, el crecimiento económico debe llevarse a cabo de una forma racional y en todo caso procurando la preservación del medio y por ende de la vida humana. Por esta circunstancia, se torna perentorio para el Estado respaldar el desarrollo de energías alternativas que ayuden a aminorar los gases de efecto invernadero y a su vez permitan al Estado colombiano tener auto-suficiencia energética, lograr el desarrollo e incorporación de avances tecnológicos y cumplir con obligaciones medioambientales internacionales, como lo pactado en los acuerdos de Kioto (1997) y de París (2015).

En la actualidad, tanto en el ámbito nacional como en el territorial se otorgan prerrogativas fiscales en la producción de energía solo a las empresas generadoras de energía. Esta circunstancia vulnera el derecho a la igualdad y no está incentivando a autogeneradores o peque-

38 CN art. 334.

ños productores de energía ni a inversionistas nacionales o foráneos a la producción energética procedente de fuentes renovables, tales como la energía solar, de mares, eólica, biomasa y geotérmica.

No está mal que se otorguen beneficios fiscales a las empresas generadoras de energía; lo que no deviene legal ni *de facto* conveniente es que se les dé tratamiento preferencial excluyente. Los incentivos fiscales verdes también se pueden otorgar a todo contribuyente e inversionista, teniendo en cuenta que lo que está en juego es la preservación de un ambiente sano.

De esta forma, a través del proyecto de ley se busca hacer extensivo el beneficio relativo a la exención del impuesto sobre la renta establecido en el numeral 7 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario a todas las personas naturales o jurídicas que tengan o no residencia o domicilio en Colombia. Por demás, se busca extenderles el tratamiento preferencial dado al día de hoy en materia del impuesto de industria y comercio solo a las empresas generadoras de energía, para lo cual se requiere de la modificación de los artículos 51 de la Ley 383 de 1997 y 7 de la Ley 56 de 1981.

Dentro de la modificación normativa por realizar, se establece un mayor grado de beneficios fiscales para todo inversionista o autogenerador de energías limpias que lleve a cabo desarrollos tecnológicos que permitan tener una mayor eficiencia energética con la menor afectación del medio ambiente.

Asimismo, se consagra como de interés nacional el desarrollo de proyectos de energía renovable en áreas no interconectadas del país, para lo cual no solo se establece la renta exenta en el momento de obtener ingresos por concepto de la venta de energía limpia, sino además un auxilio económico para los pequeños contribuyentes definidos en la ley que implementen energías verdes en las

áreas no interconectadas del país. Por demás, los auto-generadores, pequeños productores y todo inversionista nacional o foráneo no recibirán derechos como pago por la venta de energía, sino dinero, el cual será transferido a la cuenta bancaria que designe el vendedor de energía.

Finalmente, con la modificación normativa objeto de este proyecto de ley se podrá tener suficiencia energética en el país, lo que redundará en beneficios para la economía nacional, al no estar abocados a una nueva crisis energética como aquella en la que estuvo inmersa Colombia durante el 2016.

Partiendo de lo expuesto, dados los beneficios que obtiene el Estado al otorgar exenciones para la producción de energía limpia, es pertinente tener presente lo indicado por Scalone, al citar a Neumark, sobre la tributación con fines no fiscales:

[...] Neumark nos dice que la disminución del ingreso que tiene lugar en los impuestos con fines no fiscales supone, para la hacienda pública, una carga presupuestaria por un saldo menor a la que supondría el gasto destinado a lograr esa misma finalidad, habida cuenta de que se trata de un sacrificio fiscal justificable, porque *la utilización de los fondos por el sector privado logra por vía indirecta objetivos cuya consecuencia también interesa al Estado impositor*³⁹. [Énfasis añadido].

De esta manera, con las exenciones verdes para la producción de energía limpia se podrá gestar un desarrollo económico racional y sostenible, pensado en el presente y en las generaciones venideras, partiendo de la premisa

39 Scalone, “Capítulo VI. La tribulación medioambiental”, 596.

referente a que el sistema tributario no solo está previsto para la generación de ingresos sino también para la modificación de conductas o el incentivo de determinados nichos. Lo que se busca en esta ley tributaria es motivar e incentivar la producción de energía renovable a pequeña y gran escala, que permita hacer efectivo el derecho constitucional a tener un ambiente sano bajo un uso racional y eficiente de los recursos naturales renovables.

PROYECTO DE LEY

Por medio del cual se modifican y adicionan el numeral 7 del artículo 235.2 del Estatuto Tributario, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y se establece como política pública del Estado colombiano la promoción y el desarrollo de energías limpias por medio de exenciones verdes

El Congreso de Colombia

DECRETA:

Artículo 1. Para los efectos de esta ley se considera pequeño contribuyente toda persona natural con residencia fiscal en Colombia, cuyo patrimonio bruto o ingresos brutos en la vigencia fiscal anterior no exceda el límite de 3300 UVT.

Artículo 2. Todo pequeño contribuyente podrá aspirar a un auxilio económico otorgado por el Estado para el desarrollo de proyectos de energía limpia en áreas no interconectadas al sistema nacional. Para la obtención del auxilio económico, el pequeño contribuyente debe certificar mediante declaración juramentada y documento expedido por el respectivo municipio o distrito que habita en una zona no interconectada del país.

El auxilio económico no podrá exceder el valor de 2500 UVT anuales y en todo caso no podrá exceder el monto de 12 500 UVT en un lapso de cinco (5) años.

El Gobierno nacional verificará la efectiva destinación de los auxilios económicos otorgados, los cuales serán administrados por una fiduciaria durante el desarrollo e implementación del proyecto energético.

PARÁGRAFO PRIMERO. El valor total de los auxilios económicos otorgados por el Gobierno nacional no podrá exceder 250 000 UVT anuales.

PARÁGRAFO SEGUNDO. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta podrán conceder a título de donación auxilios económicos a pequeños contribuyentes por un valor que no exceda 5000 UVT anuales. El valor donado podrá ser llevado como un descuento tributario en la declaración del impuesto sobre la renta. Las donaciones previstas en este párrafo deben contar con la aprobación previa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Las donaciones aprobadas por la DIAN no podrán exceder 500 000 UVT anuales.

PARÁGRAFO 3. Las donaciones, el desarrollo y la implementación de los proyectos energéticos serán administrados por una fiduciaria elegida de común acuerdo entre la DIAN y el donante.

PARÁGRAFO 4. El donante cuenta con el término de cinco (5) años para hacer efectivo el descuento tributario de que trata este artículo. Este descuento tributario no es incompatible con ninguna exención o descuento tributario otorgado en virtud de otras disposiciones.

Artículo 3. Modifíquese el numeral 7 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“Rentas exentas a partir del año gravable 2018

7. Se encuentra exento del impuesto sobre la renta el ingreso procedente por la venta de energía eléctrica generada

a partir de energía eólica, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares, según las definiciones de la Ley 1715 del 2014 y el Decreto 2755 del 2003.

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta en Colombia pueden tomar como descuento tributario el cien por ciento (100 %) de las inversiones destinadas para el trámite, la obtención y la venta de certificados de emisión de bióxido de carbono de acuerdo con los términos del Protocolo de Kioto”.

Se encuentran exentos del impuesto sobre la renta los ingresos procedentes de la venta de certificados de emisión de bióxido de carbono que hayan sido tramitados y obtenidos de acuerdo con los términos del Protocolo de Kioto.

Artículo 4. Modifíquese el literal (a) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, el cual quedará así:

“Las entidades propietarias pagarán a los municipios los impuestos, tasas, gravámenes o contribuciones de carácter municipal diferentes del impuesto predial, únicamente a partir del momento en que las obras entren en operación o funcionamiento y dentro de las siguientes limitaciones:

- a) En el caso de las empresas generadoras de energía, el Gobierno nacional fijará mediante decreto la proporción en que dicho impuesto debe distribuirse entre los diferentes municipios afectados en donde se realicen las obras. El valor del impuesto de industria y comercio no podrá exceder 1 UVT anual por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora.

PARÁGRAFO. Las personas naturales y las personas jurídicas que generen y vendan energía eléctrica a partir de recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares, según las definiciones de la Ley 1715 del 2014 y el Decreto 2755 del 2003, podrán ser gravadas

con el impuesto de industria y comercio, limitado a 1 UVT anual por el equivalente a cada kilovatio instalado en la generación de energía eléctrica.

Artículo 5. Modifíquese el numeral 1.º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, el cual quedará así:

“1. La generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, modificado por el artículo 2 de esta ley”.

Artículo 6. Los beneficios tributarios consagrados en esta ley no serán incompatibles con ningún otro beneficio fiscal establecido en el Estatuto Tributario u otras disposiciones normativas del ordenamiento jurídico colombiano.

Artículo 7. La presente ley rige a partir de su promulgación y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias, en especial las contenidas en el literal (a) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, el numeral 1 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, el parágrafo 3 y el numeral 7 del artículo 235.2 del Estatuto Tributario.

Representante a la Cámara

BIBLIOGRAFÍA

Beltrán Chica, John Jairo y Jesús Ávila Menco. “Efectos de la tributación ambiental en la gestión del medio ambiente en Colombia”. Tesis de maestría, Universidad de Medellín, 2013.

Cortés Cueto, Jaidier Rafael. *Los tributos ambientales en Colombia; evidencia empírica*. Medellín: Grupo de Investigaciones Contables y Gestión Pública, Universidad de Medellín, 2008.

- García Arbeláez, Carolina, Gabriel Vallejo López, Mary Lou Higgins y Elsa Matilde Escobar. *El Acuerdo de París. Así actuará Colombia frente al cambio climático*. Cali: Fundación Natural, Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible y WWF-Colombia, 2016, http://cambio-climatico.minambiente.gov.co/images/ABC_B58_C41_baja.pdf.
- Gualteros, Martha Viviana y Enrique Hurtado. “Revisión de la regulaciones e incentivos para el uso de las energías renovables”. *Jurídicas*, n.º 10 (2013): 209-224.
- Jiménez-Beltrán, Domingo. “El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente”, en *Agencia Europea del Medio Ambiente*, 19 de abril del 2016, <http://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>.
- Rajmilovich, Darío M. “La tributación ambiental y el mecanismo de desarrollo limpio del Protocolo de Kyoto. Ideas y propuestas para el caso Argentina”. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT*, n.º 66 (2012): 173-215.
- Redacción Vivir. “Colombia estrena mapas eólicos y de radiación solar”. *El Espectador*, 30 de octubre del 2015, <http://www.elespectador.com/noticias/medio-ambiente/colombia-estrena-mapas-eolicos-y-de-radiacion-solar-articulo-595763>.
- Rodríguez Garavito, César y Diana Rodríguez Franco. *Cortes y cambio social. Cómo la Corte Constitucional transformó el desplazamiento forzado en Colombia*. Colección Dejusticia. Bogotá: Editorial Dejusticia, 2010.
- Scalone, Enrique L. “Capítulo VI. La tributación medioambiental. A) impuesto sobre los recursos naturales no renovables”, en *Tratado de Tributación. Tomo II Política y economía tributaria*, dirigido por Vicente O. Díaz, 533-623. Ciudad de Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2004.

Normas y leyes

CN arts. 13, 79, 98 y 334

L. 629/2000, arts. 2 y 10

L. 697/2001, art. 3

L. 788/2002, art. 18

L. 1665/2013, exposición de motivos, capítulos VII y VIII

L. 1715/2014, arts. 11, 12, 13 y 14

L. 1819/2016, art. 235-2.7

L. 56/1981, art. 7

L. 383/1997, art. 51

D. 2755/2003

Organización de las Naciones Unidas. Acuerdo de París/2015, arts. 2 y 4

Jurisprudencia

CConst. C-860/2001. E. Montealegre. Acceso 29 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-860-01.htm>.

LA ECONOMÍA DIGITAL: UN DESAFÍO PARA LA TRIBUTACIÓN*

Melissa Muñoz Gómez

* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.225>

Mientras Uber Albeiro Rojas, funcionario de la Administración de Impuestos, disfruta de su comida favorita, no puede dejar de pensar si GrandMa EFood APP, en la que está registrada su abuela, debe o no tributar en Colombia.

PALABRAS CLAVE

Economía digital, comercio electrónico, tecnologías de la información, plataformas de tecnología, servicios digitales, residencia y fuente, recaracterización de los ingresos, presencia económica significativa, retención en la fuente, establecimiento permanente.

GLOSARIO

Action plan on BEPS: Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

APP: *Application*—aplicación.

BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*, Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

EP: Establecimiento permanente.

MCOEDE: Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

OTT: *Over the top*—Proveedores de servicios directamente a los consumidores finales en internet.

TIC: Tecnología de la información y la comunicación.

GRANDMA EFOOD: COMIDA DE LA ABUELA A UN CLIC DE DISTANCIA

En el 2009 Alfredo Lingüini, italiano residente en París, decidió emprender un negocio que respondiera a las grandes velocidades a las que se mueve nuestro mundo acelerado. Así, inició creando una plataforma de tecnología que se adaptara a los nuevos modelos de comercio electrónico (donde el intercambio de información fluye más rápido) y a las necesidades de los consumidores, que no pueden esperar.

En el desarrollo de su idea de negocio virtual, entendiendo por este aquel que se vale de las nuevas tecnologías para su efectiva prestación, el uso de internet o tecnología similar, Lingüini encontró que existen diferentes tipos de negocios digitales de acuerdo con sus intervinientes: cuando se trata de dos empresas, *business to business (B2B)*; entre empresas y consumidores, *business to consumers (B2C)*, entre consumidores, *consumers to consumers (C2C)*, entre consumidores y administraciones tributarias, *consumers to administrations (C2A)*.

Lingüini se dio cuenta de que podía seguir viviendo en París y aun así desarrollar su idea de negocio, pues las tecnologías de la información y las comunicaciones no lo ataban a un lugar o una residencia física. Desarrollaría entonces un negocio B2C enfocado en el consumidor, en el que la distancia entre el proveedor, la satisfacción de las necesidades y el cliente estuvieran a solo un clic. La investigación para su emprendimiento continuó y, consciente del avance de la tecnología, se propuso que millones de personas ubicadas en diferentes continentes, en extremos polares, pudieran intercambiar cultura gastronómica a través de una plataforma virtual que permitiera conocer, con el sabor hogareño, las comidas típicas de cada cultura.

Fue así como decidió iniciar un negocio digital que consistiera en la intermediación entre las personas que quisieran encontrar un lugar confiable y casero para ir a comer y quienes deseaban ofrecer un menú en su hogar agradable y acogedor. Lingüini creó GrandMa EFood a finales del 2009 y lanzó su plataforma *Over the top* (OTT) en el 2010. Con este emprendimiento una persona que quisiera ofrecer un menú en casa se podría registrar en GrandMa EFood, al igual que las personas que desearan ir a disfrutar del menú hogareño como clientes.

GrandMa EFood pronto logró la interacción de miles de personas ubicadas en diferentes lugares del mundo en el ciberespacio y, con el paso del tiempo, creó una comunidad cibernética de gastronomía, con acceso a todo tipo de comida, variedad en la oferta y demanda de gustos gastronómicos. Y a medida que avanzaba el desarrollo del negocio, a través de la plataforma de tecnología, Lingüini se convencía de que debía expandirse, ya que para el 2011 su *friendly tool* ofrecía la más importante red de gastronomía hogareña. Incluso para ese momento, el *software* estaba disponible como aplicación (GrandMa EFood APP) en teléfonos móviles inteligentes, tanto para Android como para iPhone. En el 2012 la compañía había ampliado su presencia en el mundo, tanto que para finales del 2014 tenía usuarios en más de cien ciudades de más de treinta países.

En los inicios del 2015 Lingüini contactó a Socorro, una amiga colombiana de la escuela de gastronomía, y lanzaron GrandMa EFood en este país. De inmediato, miles de domiciliados en Colombia registraron sus datos personales en GrandMa EFood para ofrecer y acceder a diversas ofertas gastronómicas caseras. Los usuarios y consumidores colombianos que accederían al menú casero debían suministrar los datos de la tarjeta de crédito para que luego del enlace con el oferente del servicio de gastronomía fuese cargado el costo de este a su tarjeta de crédito junto con el de la comida.

GrandMa EFood recibe el pago total realizado por los clientes consumidores en Colombia, pero de cada cien pesos recibidos, treinta son ingresos propios y setenta de cada uno de los colombianos proveedores, es decir, de quienes ofrecieron el menú casero en sus hogares. En relación con esta estructura, Socorro le manifestó a Lingüini que le inquietaba el tema de los impuestos en Colombia y que ella, como cocinera, no lo conocía.

Socorro, en su labor, estaba pendiente de los oferentes y usuarios colombianos que se registraran en la plataforma, pero no concertaba contratos o estipulaciones de las partes a nombre o por cuenta de GrandMa EFood, pues desconocía las normas o leyes de impuestos y, por ende, no podría evaluar si existía algún riesgo con la DIAN.

Llegado a este punto, Lingüini había analizado junto con su primo Orlando de Jesús, abogado especialista en tributación internacional, la regulación en materia de impuestos para las plataformas de tecnología. Del análisis concluyeron que para residentes colombianos la carga tributaria se determinaba sobre la totalidad de las rentas obtenidas, tanto en el territorio nacional como en el exterior (renta mundial). Además, los residentes colombianos contaban con la posibilidad de descontar los impuestos efectivamente pagados por tributos similares sobre sus actividades en el extranjero (*tax credit*).

Con todo, este no era el caso de GrandMa EFood, pues esta plataforma de tecnología no tenía residencia ni presencia física en Colombia, en el territorio nacional solo contaba con el apoyo que Socorro prestaba desde la web, en su labor de seguimiento de las relaciones entre oferentes y usuarios colombianos, quienes eran los otros elementos de nexo con Colombia. Por esto, Lingüini y su primo abogado evaluaron las cargas tributarias en el país y concluyeron que GrandMa EFood no era residente colombiano y que dada la extraterritorialidad de las rentas

o del servicio podría no configurarse obligación tributaria alguna a su cargo en Colombia. Ellos estudiaron el principio de residencia, las normas de rentas de fuente nacional para la prestación de servicios, específicamente en relación con el prestado por GrandMa EFood “el servicio de intermediación del negocio B2C”.

En febrero del 2017 llegaron funcionarios de la DIAN a la casa de Socorro, particularmente a su cocina, con una orden de inspección por una presunta violación del régimen tributario colombiano en virtud de la ausencia de pago del impuesto sobre las ventas en relación con los pagos de los usuarios de GrandMa EFood en el país. Socorro llamó a su amigo y lo puso en conocimiento de esta situación con la autoridad de impuestos colombiana; este, después de escucharla, le pidió que conservara la calma, pues GrandMa EFood no había violado las normas tributarias colombianas y, dado que se trata de una plataforma digital sin presencia alguna en el territorio nacional, no tenía obligaciones de impuestos.

Al finalizar la visita, los funcionarios de la DIAN le explicaron a Socorro que con ocasión de la expedición de la Ley 1819 del 29 de diciembre del 2016 ahora las plataformas digitales se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general del 19 %. Socorro insistió explicándoles a los funcionarios de la DIAN que ella no realiza ninguna actividad en Colombia a nombre o por cuenta de GrandMa EFood.

Al día siguiente Uber Albeiro Rojas, funcionario encargado del caso de GrandMa EFood, se reúne en comité de fiscalización para analizar el presunto incumplimiento por parte de GrandMa EFood de la legislación tributaria por el no pago del impuesto sobre las ventas y luego de varias horas de disquisiciones y meditaciones de hecho y derecho, el comité concluyó que era inminente convocar una reunión con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público

para el análisis de aplicación de la nueva regulación tributaria colombiana. Además, se convocó para analizar si con la reforma tributaria (Ley 1819 del 2016) el país cuenta con una regulación ajustada a principios constitucionales y legales suficientes en relación con los negocios digitales como GrandMa EFood en Colombia, esto dado que Uber Albeiro Rojas dice que no cuenta con las disposiciones jurídicas suficientes para iniciar un proceso de fiscalización formal a GrandMa EFood, y tampoco encuentra fundamentos para imputar la violación de normas tributarias a Lingüini y a Socorro por la prestación de los servicios de intermediación a través de su aplicación.

Orlando de Jesús se comunica con Uber Albeiro Rojas y le manifiesta que desde que se creó GrandMa EFood él la ha asesorado, específicamente a Lingüini y a Socorro, y que ha sido cuidadoso y metódico en la observación de las obligaciones sustanciales y formales tributarias de una plataforma de tecnología en Colombia, las cuales son inexistentes a la fecha, porque:

- ▶ GrandMa EFood es una plataforma de tecnología que no tiene domicilio ni residencia en Colombia.
- ▶ GrandMa EFood no cuenta con un lugar físico y permanente en el cual desarrolle su negocio en Colombia, pues es una plataforma virtual que no tiene presencia física en el país.
- ▶ GrandMa EFood no recibe pagos en el territorio colombiano, pues no recibe rentas por la prestación de servicios dentro del territorio del país.

Con todo esto Lingüini se sentía muy tranquilo, pues era lo que Orlando de Jesús le había reiterado por años. Sin embargo, Uber Albeiro Rojas seguía siendo presionado en la Administración de Impuestos para presentar las

conclusiones sobre la efectiva fiscalización a GrandMa EFood. Debía determinar las posibles alternativas para la regulación tributaria colombiana con el fin de establecer una carga tributaria efectiva a negocios virtuales como el desarrollado por GrandMa EFood o si, por el contrario, *no* se requiere la creación de nuevas disposiciones que regulen la tributación de este tipo de plataformas y con las vigentes resulta suficiente.

PROBLEMÁTICA

¿Cuenta Uber Albeiro Rojas con la regulación tributaria suficiente y efectiva para gravar negocios digitales como GrandMa EFood en Colombia?

ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

El mundo de la tecnología trae consigo un cambio a las formas tradicionales de comercio, la interacción de millones de personas ubicadas en diferentes continentes por medio del ciberespacio, que interactúen para el intercambio de bienes y servicios a través de medios electrónicos. Con el paso del tiempo el comercio electrónico traerá un mundo totalmente permeado por el fenómeno de la globalización¹. Todos a un clic de distancia podremos contar con toda clase de oportunidades, soluciones y alternativas

1 “[...] el crecimiento de la interdependencia entre todos los países debido al incremento de las transacciones internacionales de bienes, servicios y flujos de capital, así como a la rápida y genérica difusión de la tecnología”. Ucmar, 2006, citado por Juan Jesús Martos, *Imposición indirecta del comercio electrónico* (Valencia: Tirant Monografías, 2006), 21.

en negocios digitales; empresas proveedoras y receptoras de bienes y servicios, consumidores, socios y gobiernos forman parte del nuevo reto tecnológico que comprende lograr el mayor potencial de la economía digital² en provecho de todos los ámbitos.

Uno de los cuestionamientos recientes e inquietantes en el derecho tributario internacional tiene que ver con la economía digital, específicamente si dentro de esta nueva era virtual estamos frente a una ausencia de normas adecuadas y suficientes para la regulación de los temas tributarios en la operación de plataformas de tecnología en Colombia, es decir, si estamos ante verdaderos vacíos normativos o si, por el contrario, es viable hablar de modificaciones a los tributos existentes, creación de nuevas figuras para la atracción de la carga impositiva de proveedores de bienes y servicios a través de las plataformas de tecnología o la aplicación de la regulación ya existente. Este primer cuestionamiento ha sido analizado por la doctrina y por la OCDE, y la conclusión mayoritaria ha sido que la regulación tributaria actual debe adaptarse a las nuevas formas de hacer negocios, es decir, a los cambios que trae la economía digital.

En Colombia, la Ley 527 de 1999 es la única regulación específica en materia de comercio electrónico. Esta normativa consagra supuestos generales de acceso y uso de datos, firmas digitales y entidades de certificación, pero nada en relación con aspectos impositivos o tributarios. Es por esto que el análisis de la tributación de las

- 2 “[...] es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en los sectores de la economía”. OCDE, *Resúmenes informes finales 2015*.

plataformas de tecnología en las que se realizan transacciones virtuales propias de la economía digital debe tener en cuenta la regulación tributaria colombiana existente.

Para analizar la aplicación de las disposiciones jurídicas tributarias en el caso en estudio, es preciso conocer las limitaciones que hacen difícil o imposible la aplicación de las normas tributarias colombianas vigentes a casos como GrandMa EFood, en aras de evaluar las posibles soluciones para eliminar limitaciones existentes en las normas o modificar las disposiciones vigentes para otorgar la posibilidad de gravar o de sujetar a cargas impositivas en Colombia los negocios digitales como el objeto de estudio.

Recategorización del concepto de renta de fuente nacional o reclasificación de las rentas en la norma doméstica colombiana

La economía digital ha revolucionado ostensiblemente el comercio al introducir importantes cambios como la virtualidad de las partes y escenarios para desarrollar los negocios y la aparición de nuevas bases móviles. Estos cambios traen no solo la dificultad del control para la autoridad de impuestos, sino también controversias en el ámbito del derecho sustantivo, el cuestionamiento de la aplicación de nociones fundamentales del derecho tributario internacional, como la residencia y la fuente.

En la mayoría de los Estados se determina el impuesto sobre la renta con base en los criterios de residencia y fuente: la residencia como un concepto ligado a la presencia física (conexión personal, relaciones personales y económicas de las personas, lugar de constitución de las personas jurídicas) sobre la que recae dicho impuesto en un Estado; y la fuente como un lugar de establecimiento donde el ingreso se genera u obtiene, refiriéndose a la

relación de una actividad económica en una ubicación o espacio geográfico determinado. Cuando un Estado, como el colombiano, determina como principio para el impuesto sobre la renta el criterio de residencia con renta de fuente mundial, el tributo grava la renta mundial obtenida por sus residentes independientemente de que el beneficiario de la transacción resida en dicho Estado o no. Por el contrario, el criterio de la fuente supone que la imposición se limitará al Estado extranjero donde se genera la renta, lo que evidencia la materialización del concepto de fidelidad económica en la medida en que permite la localización del lugar donde se ha producido o generado la renta.

Aunque el principio de la residencia preside la norma interna colombiana en lo que a la tributación directa se refiere, no elimina la importante tensión entre los dos principios, y menos aún en el entorno del comercio electrónico. En el caso de las transacciones digitales la problemática es aún más compleja, dado que son múltiples los factores que dificultan la determinación del lugar de generación y clasificación de un ingreso, pues estos negocios digitales son transversales, interactúan residentes fiscales de Estados diferentes: proveedores de bienes y servicios y los destinatarios o consumidores y muchos factores que inciden en la concreción de la operación virtual. Con lo anterior, en el caso en estudio se requiere de la presentación de una alternativa que permita al Gobierno colombiano la imposición como Estado de la fuente. Sin embargo, es pertinente una evaluación de las normas locales vigentes para eliminar las evidentes y visibles dificultades de aplicar el concepto tradicional de fuente a la economía digital³.

3 “Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce”, *Department of Treasury*, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf>.

Para Vogel⁴ la definición de fuente es solo inequívoca en cuanto a lo que excluye, esto es, la imposición basada en la fuente difiere de la imposición basada en la residencia. La *fuerza* se refiere a un estado o situación que de alguna manera está conectada a la producción de la renta en cuestión, al estado o situación donde se incorpora valor añadido a un bien. Esta definición es más dicente cuando se refiere a una conexión entre producción o valor añadido para determinar la fuente de renta; sin embargo, no define el tipo de relación que debe establecerse.

Surge entonces la necesidad de recharacterizar las rentas de las transacciones digitales con fundamento en el criterio de *nexus-based*: presencia física suficiente. La presencia ha de ser significativa, en la medida en que a ciertos negocios que operan totalmente desmaterializados se les pueda determinar un nexo, diferente a la presencia física, con el país de la fuente por la naturaleza de la operación, por el número de transacciones o en relación con hechos como la obtención de datos personales, etc. Para Yariv Brauner y Andrés Báez es más recomendable la solución de la retención en la fuente como soporte al criterio de “presencia física suficiente”, pues es más consistente con la aproximación “conservadora revolucionaria” sobre la economía digital, y además permite un balance entre la tributación de fuente y residencia.

Para hablar de reclasificación de las rentas obtenidas de transacciones digitales es necesario contemplar el estudio de un nuevo concepto de “presencia virtual o digital significativa”. En el informe de la acción 1 BEPS se dispone que se puede llegar al concepto de *presencia económica digital* a partir de diferentes factores, entre ellos:

4 Klaus Vogel, “Worldwide vs. Source Taxation Income—A Review and Reevaluation of Arguments”, *Intertax, International Tax Review* (Part I), n.º 16 (1988): 8-9.

- ▶ Que se trate de bienes y servicios virtuales o digitales.
- ▶ Que sea nula o casi nula la presencia física de la actividad que se desarrolla.
- ▶ Que los contratos se celebren generalmente a distancia, por internet o por teléfono.
- ▶ Que los pagos se efectúen mediante tarjetas de crédito u otros medios electrónicos con apoyo en los formularios en línea en los sitios web correspondientes o a plataformas vinculadas o integradas en estos.
- ▶ Que los sitios web representen el único medio utilizado para relacionarse con la empresa, que no exista la intervención de ninguna tienda o agencia física en las actividades principales, a excepción de las oficinas situadas en los países en que se encuentren la matriz o la compañía explotadora.
- ▶ Que todos o la mayor parte de los beneficios sean atribuibles a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales.
- ▶ Que el destinatario final no tenga en cuenta el domicilio legal o residencia fiscal y la ubicación física del vendedor, que no influyan en sus decisiones.
- ▶ Que el uso efectivo del bien digital o la prestación del servicio digital no requieran de una presencia física o de la utilización de un producto físico distinto de un ordenador, dispositivos móviles u otras herramientas tecnológicas.

Es interesante destacar el concepto de *presencia económica significativa*, propuesto como nuevo nexo, en aquellas situaciones en las que una empresa utiliza la tecnología digital para participar en la vida económica de un Estado de una manera regular y prolongada sin tener presencia

física en ese país. La regulación colombiana establece en el artículo 24 del ET los ingresos que se consideran de fuente nacional y en general consagra que corresponden a las rentas provenientes de transacciones realizadas en el territorio nacional; venta de bienes, prestación de servicios, explotación de bienes materiales e inmateriales.

Si bien es cierto que existen unas rentas que por su esencia son de fuente nacional, debido al lugar de ejecución o de ubicación de bienes, otras se definen artificialmente así por ficción legal.

Dentro del artículo 24 del ET se pueden identificar criterios de determinación por el lugar de ubicación de los bienes (numerales 1, 2, 3, 4, 12, 14 y 15), por la realización de una actividad dentro del territorio nacional (numerales 10 y 14), por la prestación de servicios (numerales 5 y 6) y casos especiales (7, 8 y 15). Estos últimos obedecen a rentas percibidas u obtenidas en el exterior, que a pesar de ello se consideran de fuente nacional. Son las llamadas *ficciones de territorialidad*: beneficios a regalías, por explotación de la propiedad intelectual o *know how*, por explotación de programas de computador, por la propiedad literaria o artística y científica explotada en el país y prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.

Puede inferirse que, en estos casos especiales, en los que la ley ha determinado una excepción, se está estableciendo una ficción del principio de territorialidad, pues pese a no tener un servicio ejecutado en el territorio nacional se consideran los ingresos de dicha actividad como nacionales. Hoy en día la prestación de servicios digitales no puede predicarse como actividad que se desarrolla dentro del territorio nacional, por ende, no se consideran rentas de fuente nacional los ingresos percibidos por su ejecución y en consecuencia no se encuentran sujetas al impuesto de renta en Colombia.

Se reitera que solo se consideran rentas de fuente nacional las comprendidas dentro de la noción contenida en el artículo 24 del ET. Es por esto que surge la necesidad de consagrar una nueva ficción legal en este artículo, por medio de la cual se determinen como rentas de fuente nacional aquellas generadas por la prestación de servicios a través de plataformas de tecnología cuyos usuarios del servicio se encuentren localizados en el territorio nacional. Esto se debe dar sin importar si el servicio es prestado por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia desde el exterior, siempre y cuando tengan como finalidad satisfacer las necesidades de personas o entidades colombianas o extranjeras y a las que se efectúan pagos o abonos en cuenta, en o desde el país. Se busca que a través de una ficción legal se recharacterice la fuente de las rentas de los servicios digitales para determinarlas como de fuente nacional cuando se trate de servicios virtuales o digitales a través de internet, sitios web o plataformas de tecnología, sin presencia física por parte del prestador dentro de la jurisdicción colombiana.

De esta manera, dentro de la regulación nacional, la alternativa es una recharacterización de la fuente o recategorización de las rentas generadas de las transacciones digitales, pues esta traería consigo una solución para identificar determinada localización geográfica donde se da la generación de valor asociada a la fuente, lo que llevaría a una adición de las actividades desarrolladas a través de una plataforma de tecnología como un nuevo numeral del artículo 24 del ET. Por lo tanto, esta alternativa de solución puede concretarse en el establecimiento de una retención en la fuente sobre todos los pagos a no residentes colombianos, como el caso de GrandMa EFood.

Un mecanismo ideal sería que la retención en la fuente para plataformas de tecnología no fuera con tarifas

altas, sino por el contrario con tarifas bajas y el sistema de crédito fiscal en el país de la residencia para que no se presente un fenómeno perverso que desincentive el desarrollo y crecimiento de la economía digital, considerando que el mecanismo de retención en la fuente se aplicaría sobre los pagos brutos recibidos por el contribuyente⁵. En cualquier caso, para regular la situación de las plataformas de tecnología residentes en Colombia y honrar el principio de neutralidad, a aquellas plataformas de tecnología residentes que cumplan con un registro de este tipo de negocios virtuales, que debería estar a cargo del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se les debería otorgar un beneficio aplicable a los contribuyentes registrados gravados con un esquema de tributación neta. Los pagos a no registrados deberían estar sujetos a retención en la fuente⁶.

Modificación de la noción de establecimiento permanente: creación de EP virtuales

En esta alternativa se sugiere la modificación del concepto de *establecimiento permanente* para flexibilizarlo. Se buscaría que fuera más el reflejo de la sustancia de las operaciones que del tecnicismo de los contratos celebrados. A continuación, se presentará el detalle y contexto de esta opción.

- 5 Dale Pinto, *E-commerce and source-based income taxation*, volume 6, Doctoral Series (Amsterdam: IBFD Academic Council, 2003), 217-219.
- 6 Yariv Brauner y Andrés Báez, "Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, Your Portal to Cross-Border Tax Expertise" (IBFD, 2015), 7.

A partir del artículo 87 de la Ley 1607 del 2012, hoy en el artículo 20.1 del ET, se incorporó al ordenamiento jurídico colombiano la figura del establecimiento permanente. Esta figura ya venía siendo aplicada, específicamente en los casos en que se encuentran suscritos convenios bilaterales para evitar la doble imposición, desde el más antiguo con España, la Ley 1082 del 2006.

Ahora bien, gracias al amplio y profundo desarrollo que ya tenía el establecimiento permanente en el ámbito internacional, donde en múltiples legislaciones internas se había adoptado tiempo atrás, el contenido del artículo 20.1 del ET no es nada diferente a una abstracción de la definición contenida en los antecedentes internacionales, el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MCOUDE), noción que Colombia incorporó sin un análisis detallado y profundo a la norma interna. En armonía con el MCOUDE y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el país a la fecha, debe entenderse por *establecimiento permanente* una alternativa que nace de la necesidad de que un Estado diferente al país de la residencia, esto es, donde se creó la empresa (lugar de su constitución) o donde genera sus rentas, tenga potestad tributaria. De tal forma se crea el establecimiento permanente como un puente de vinculación con el hecho imponible para que un Estado pueda gravar las rentas obtenidas por una sociedad no residente.

Una vez contextualizada la figura del EP, es preciso prestarle atención dentro de la nueva forma de hacer negocios en la era de la economía digital en este momento post-BEPS, en el que ha cambiado el paradigma económico. Incluso antes de las BEPS, ya se hablaba de la necesidad de *reconceptualizar* la noción de establecimiento permanente, en especial por su componente físico que hace inviable su aplicación a los negocios propios del comercio

electrónico⁷. Es así como las definiciones tradicionales de imposición fiscal internacional en ocasiones han sido insuficientes, la normativa supranacional carece de disposiciones que den claridad sobre el lugar de la tributación cuando diferentes Estados de residencia y fuente confluyen en el desarrollo de una operación con las nuevas herramientas tecnológicas del comercio electrónico.

Lo anterior, como se mencionó, ha dado lugar a situaciones tanto de pérdida recaudatoria como de doble imposición. Por esto, resultan sumamente importantes figuras como el establecimiento permanente en el ámbito de la economía digital, que se convierte en uno de los desafíos de BEPS y del mundo de la tributación actual.

Por lo expuesto, para el Estado colombiano, como Estado de la fuente, una alternativa para gravar los ingresos que percibe GrandMa EFood por la prestación de servicios desde el exterior es determinar la presencia de un establecimiento permanente virtual a partir de una modificación a la noción contenida en la norma interna, artículo 20.1 del ET, así como el artículo 5 del MCOUDE.

Son cuatro los elementos por tener en cuenta para modificar la regulación del EP virtual: (1) plataformas que prestan servicios digitales, (2) umbral de los usuarios, (3) umbral de tiempo y (4) umbral de ingresos. La anterior propuesta significa que para que se constituya un establecimiento permanente se tiene que cumplir un mínimo de usuarios que lo utilicen durante un tiempo determinado, y que genere una cantidad de ingresos⁸.

7 Dale Pinto, *E-commerce*, 69-130.

8 Peter Hongler y Pasquale Pistone, "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy" (IBDF, 2015).

Como el Plan de Acción contra BEPS⁹, con sus quince medidas, se dirige a circunstancias en las que la imposición fiscal se elimina en ciertos estados de toda la cadena de suministro, las consecuencias van más allá en determinadas situaciones, como en el caso de los trabajos de la acción 7, que busca prevenir el escape del concepto de EP. Se ha propuesto modificar excepciones al Estado EP, con especial repercusión en los temas de economía digital, pues la acción 1^[10], que aborda los desafíos tributarios de la era digital e identifica las dificultades principales a las que se enfrenta la economía digital para la aplicación de normativas fiscales internacionales existentes, está limitada; no contiene propuestas y soluciones efectivas, es decir, se queda en lo genérico e indeterminado.

No obstante, una regulación tributaria para la economía digital podría estar enfocada en la modificación del artículo 20.1 del ETC y 5 del MCOCDE, en la medida en que *no* se circunscriban a nexos físicos para el desarrollo del negocio y por el contrario se contemplen eventos como la ejecución de contratos por medios tecnológicos. Esta alternativa supone cambios en la noción del EP, lo que conlleva necesariamente modificaciones multilaterales para evitar vacíos en los tratados bilaterales. Esos cambios deben estar enfocados en complementar el concepto de EP, pues alternativas de solución como recategorización de la fuente y aplicación de tarifas de retención en la fuente originan diferenciaciones injustificadas en el comercio digital, que de dejarse en las normas internas de

9 OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (París: Publishing, 2014), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>.

10 Brauner y Báez, "Withholding Taxes".

los países terminarían por causar aún más distorsiones en el sistema¹¹.

Modificación del artículo 5.4 (a) del MCOUDE y del artículo 20.1 del ET

En la medida en que las actividades esenciales al negocio de una empresa se llevan a cabo en un estado determinado, la empresa no puede beneficiarse de las excepciones previstas en la definición de EP del artículo 5.4 del MCOUDE, para no gravar las transacciones en el estado de la fuente, así como para evitar que se obtengan beneficios de estas excepciones por la fragmentación de las actividades entre las entidades estrechamente relacionadas. Como es bien sabido, existen excepciones frente a la configuración de un EP; una de ellas es el desarrollo de actividades con carácter auxiliar o preparatorio en un lugar fijo de negocios por parte de una entidad extranjera. En este sentido, el artículo 5.4 del MCOUDE elimina la posibilidad de considerar un EP aquellas instalaciones empleadas en actividades meramente auxiliares o preparatorias, siendo el carácter auxiliar o preparatorio de la actividad la condición en común de la enumeración que se realiza en la citada disposición.

Aun cuando exista un lugar fijo de negocios, si en este se desarrolla una de las actividades descritas en los literales *a* a *e* del referido modelo no se configurará EP. Estas actividades son: las destinadas al almacenaje, exposición o entrega de bienes o mercancías; las empleadas para el mantenimiento de existencias; aquellas que se vayan a destinar al depósito de existencias para su posterior transformación por una tercera empresa en nombre o por

11 Charles E. McLure, Jr., "Alternatives to the concept of permanent establishment", *Focus* (2000): 11-16.

cuenta de la titular; las destinadas a la compra de bienes o mercancías y a la obtención de información. También puede ser una combinación de dichas actividades sin que estas pierdan su condición de preparatorias o auxiliares, y por esto, tampoco podría predicarse la existencia de un EP en estos casos.

Ahora bien, en los comentarios del MCOODE se evidencia la dificultad para separar las actividades auxiliares y preparatorias de aquellas que constituyen el objeto de la actividad central de la empresa. No obstante, allí mismo un punto determinante para diferenciar una actividad preparatoria o auxiliar de una que no lo es comprende un análisis para establecer si la actividad, o la combinación de actividades, obedece a un propósito *general*, o una competencia central del negocio, y así determinar si es (o son) significativa(s) y esencial(es) para la actividad objeto de la empresa¹². Para hablar de verdaderas excepciones a la noción de EP en virtud de estas actividades preparatorias o auxiliares es imprescindible estudiar dos condiciones: (1) que se trate de actividades que si bien son productivas, por sí solas no generen una utilidad, y (2) que se trata de actividades respecto de las cuales se evidencia una dificultad o un impedimento para la atribución de renta o beneficio alguno (Comentarios MCOODE, párrafo 23).

De acuerdo con lo anterior, se puede constituir un EP si las actividades dejan de ser preparatorias o auxiliares por

12 Martos, *Imposición indirecta*. Este MCDI de la OCDE, en su comentario 24 del numeral 4 del artículo 5, indica la dificultad que presenta en muchas ocasiones la distinción entre actividades auxiliares y las que constituyen el objeto de la actividad. Así pues, la distinción radica en determinar si las operaciones desarrolladas constituyen en sí mismas “una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa”.

cumplir funciones primordiales o principales de la empresa que las realiza. Así lo mencionan los Comentarios del MCOEDE, que traen un ejemplo según el cual constituyen verdaderas funciones principales, en el caso de un proveedor de servicios de internet, almacenar los sitios web o ejecutar aplicaciones particulares. No obstante, no sucede lo mismo con una empresa que alberga en él su sitio web para poder promocionar y vender sus productos a través de internet.

La OCDE ha considerado que un criterio válido para determinar el carácter auxiliar o preparatorio de las actividades es la comparación cuantitativa de las actividades totales de la empresa y las del lugar de negocios (eventual EP) con el fin de comprobar lo que se concibe realmente por esencial y significativo. Otro criterio válido consiste en comparar el objeto de la actividad realizada en el lugar de negocio del otro Estado (eventual EP) con el objeto general de la empresa. Cuando se estudia el carácter preparatorio o auxiliar de las actividades como excepción del EP, requieren con mayor frecuencia análisis y cuestionamientos cuando de modelos de negocios de economía digital se trata, puesto que las actividades que antes se consideraban de carácter auxiliar (a efectos de no ser EP), cada vez con mayor frecuencia son elementos significativos dentro del objeto de negocio de una empresa.

El Plan de Acción contra BEPS dio un importante paso para eliminar o reducir el listado de actividades preparatorias y auxiliares contempladas en el artículo 5.4. La única excepción que debería existir se refiere a aquellas que tienen el carácter de preparatorio o auxiliar, encontrándose totalmente consecuente la sugerencia de eliminar las excepciones listadas, en especial las referidas al almacenamiento, la exposición o la entrega, con fundamento en que tales excepciones requieren de la realización de estudios adicionales de estas alternativas o de sus variantes.

En un inicio, en el estudio de la configuración de un EP en transacciones de comercio electrónico se analizó si las actividades que se realizaban a través de una página web o por medio de un servidor ubicado en un Estado determinado constituían o no actividades auxiliares o preparatorias para así descartar la existencia del EP, y en virtud de lo expuesto en los Comentarios del Modelo OCDE se evidenció que hay lugar a la configuración del EP si las actividades ejecutadas a través de la página web o por medio del servidor son actividades principales para la empresa. Por el contrario, si son preparatorias o auxiliares, no se podrá considerar la página web o el servidor como un EP. Son innegables entonces los cambios que abordarán las estructuras del post-BEPS, puesto que las reglas que se venían aplicando para las actividades que se consideraban preparatorias o auxiliares tienen ahora necesidades de nuevos análisis cuyas conclusiones podrían convertirlas en actividades esenciales en ciertos modelos de negocio.

Para el desarrollo de los negocios digitales se ejecutan determinadas actividades comerciales que no serán calificadas como auxiliares o preparatorias siguiendo los criterios comentados. Entre ellas se destacan aquellas cuya función única es recopilar información o exponer los bienes y servicios ofrecidos por una empresa. No obstante, es preciso ser muy cuidadosos en el análisis; no podría tenerse una actividad meramente auxiliar o preparatoria cuando el consumidor puede adquirir los productos a través de la red, pagando a través de esta y descargando el producto por el mismo medio. No puede negarse en este supuesto que se trata de la actividad principal de la empresa.

Por lo expuesto, presentamos algunas consideraciones sobre las actividades preparatorias o auxiliares como excepción del EP frente a las medidas sugeridas por el Plan de Acción contra BEPS. En primer lugar, las actividades pre-

paratorias o auxiliares se deben modificar como excepción a la noción de EP, artículo 5.4 del MCOEDE, para asegurar que las excepciones allí previstas contemplen actividades que tengan el carácter de preparatorio o auxiliar, suprimiendo el apartado 4 completo o los literales *a* a *d*.

Otra opción, menos radical, es que la lista se limite a la condición de que las actividades objeto de excepción sean auxiliares o preparatorias, no una actividad principal para la empresa. De no ser posible lo anterior, al menos deberá suprimirse la noción de actividades como la entrega de bienes o mercancías para excluir ciertos tipos de almacenes o depósitos. En los estudios se hace referencia a negocios digitales, como la venta en línea de productos tangibles, donde es indispensable garantizar la proximidad a los clientes y la entrega casi inmediata de los productos, por lo que resulta esencial para la actividad objeto de la empresa poseer un local de grandes dimensiones en el que trabaje un número significativo de empleados y utilice dichas instalaciones con fines de almacenamiento y entrega de bienes o mercancías vendidos en línea, el cual se considerará constitutivo de EP toda vez que se trata de un núcleo indispensable o esencial de la actividad objeto.

En este contexto, se ha analizado la opción de reconsiderar las excepciones previstas en el artículo 5.4 del MCOEDE para considerar la existencia de un EP, de manera que las excepciones solo se apliquen a aquellas actividades que se puedan considerar preparatorias, esto para tratados o convenios futuros y la norma interna (artículo 20.1 ETC) con el fin de configurar una línea de coherencia y consecuencia del Plan de Acción contra BEPS. Así, si un servidor únicamente almacena un sitio web que alberga solo datos o se utiliza exclusivamente para publicidad, será factible aplicar el artículo 5.4, pues estas actividades son meramente preparatorias o auxiliares, caso en el cual la ubicación del servidor no será determinante

y en el mismo sentido no podrá considerar la existencia de EP. Lo contrario ocurrirá si además de albergar el sitio web de la empresa, esta lo opera, pues en este último caso hay que diferenciar entre el sitio web y el servidor y las actividades preparatorias o auxiliares.

También se ha hablado de la introducción de una nueva estrategia antifragmentación con fines antielusivos, que impida beneficiarse de las excepciones al estatus de EP mediante la fragmentación de las actividades empresariales entre las distintas entidades estrechamente relacionadas. No obstante, la sugerencia de modificar las excepciones para configurar el EP, limitándolas a aquellas actividades que tengan un carácter preparatorio o auxiliar, a partir de las recomendaciones de la acción 7^[13] del Plan de Acción contra BEPS, debe ser consecuente con toda la gama de convenios fiscales existentes a la fecha, de manera que de forma sistemática se pudiesen modificar los convenios fiscales bilaterales de conformidad con lo preceptuado en la acción 15.

Las excepciones a la noción de establecimiento permanente, dentro de las cuales se enuncian o clasifican las actividades preparatorias o auxiliares en el contexto de los modelos de negocios tradicionales, se encuentran en entredicho con ocasión de las formas de negociación que trae esta nueva era de economía digital, pues este tipo de actividades en un caso como el de GrandMa EFood son el negocio en sí mismo, se convierten en su esencia. En esta alternativa se dispone ampliar la noción de EP considerando la presencia económica virtual en aquellos Estados donde se está creando valor o se obtienen los beneficios de los negocios digitales, lo que resolvería los posibles problemas de discriminación a los que nos tendremos que enfrentar con la recomendaciones post-BEPS expuestas en

13 Brauner y Báez, "Withholding Taxes".

relación con las ponderaciones de actividades y lugares de negocios, de las que pueden resultar tratos discriminatorios al aplicar tratos disímiles a situaciones iguales o similares y por ende generar resultados diferentes.

Impuestos indirectos: impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos especiales (bit tax)

Además del impuesto sobre la renta de las empresas, es importante abordar qué otro tipo de tributos pueden ser una alternativa de imposición de las transacciones virtuales.

Impuesto al valor agregado

En un primer escenario podría estudiarse la alternativa de un impuesto al consumo, un impuesto general sobre bienes y servicios o un impuesto al valor agregado (IVA). Sin embargo, en los negocios virtuales –como se ha mencionado– la dificultad está en identificar dónde se realiza la venta de los bienes o la prestación del servicio, dado que no hay presencia física en un país determinado.

Con todo, en materia de IVA, por lo general, tratándose de prestaciones de servicios, se sigue la regla del origen. En muchos casos, el lugar del prestador de los servicios, es decir desde donde se presta el servicio, se determina como el lugar de imposición. Lo anterior trae grandes ventajas para los Estados, pues se simplifica el control de la administración tributaria y a su vez se facilitan y disminuyen los costos de cumplimiento del sujeto pasivo.

Así pues, una de las alternativas es tener como fundamento el principio del destino o del lugar del destino. Es preciso idear un mecanismo que permita determinar

el destino de las ventas y el aprovechamiento de los servicios, sin embargo, es difícil controlar la imputación del impuesto por parte del mismo beneficiario (consumidor). Para lo anterior, es indispensable el desarrollo de reglas en relación con la determinación del lugar de imposición de las transacciones digitales, para establecer así dónde aprovechará la empresa los bienes y servicios que produce o distribuye, o dónde se presta o aprovecha el servicio. Aquí el consumidor podría ser el responsable del impuesto, no obstante en materia de recaudación y fiscalización de pequeñas transacciones sería un gran número de personas, lo que no resultaría eficiente.

Los negocios virtuales hacen más compleja la tarea de imposición indirecta y más oneroso el recaudo del IVA. Invertir la regla general del origen en materia del IVA de servicios ocasionaría que se establecieran localizaciones especiales, por ejemplo, partiendo del supuesto del lugar de destino de los servicios. Esto implica elevar considerablemente los costos administrativos del comercio transfronterizo, especialmente para los pequeños cibernautas proveedores, desconociendo así el principio de neutralidad; principio con fundamento en el cual “entendemos necesario alejarnos de medidas fiscales que provoquen una desigualdad de trato entre ventas tradicionales y electrónicas”¹⁴.

Otra medida podría ser que cuando el consumidor o beneficiario sea de una jurisdicción diferente de la del prestador o vendedor, que este último sea no residente del país del beneficiario, sea responsable del IVA y lo transfiera al país del beneficiario. Y es que existen otras formas de realizar imposición indirecta, por ejemplo, con el IVA por cada transacción en consideración a un concepto financiero, en donde las entidades financieras emisoras de las tarjetas de crédito actúen como responsables del recaudo, como en efecto lo hizo la

14 Martos, *Imposición indirecta*, 314.

Ley 1819 del 2016. La modificación del artículo 420 del ET, en lo que al hecho generador del IVA se refiere, se realizó con motivo de la prestación de servicios *desde el exterior*, un nuevo hecho generador para la venta o cesión de intangibles (propiedad industrial) y una nueva disposición con una regla general para los servicios prestados y los intangibles licenciados o adquiridos desde el exterior para que se entiendan prestados en el territorio nacional.

Este cambio en la regulación en materia de IVA para la prestación de servicios desde el exterior trae diversos problemas técnicos y jurídicos. Algunos de estos problemas se estudian a pesar de no presentarse aún, por la ausencia de aplicación de la norma, en razón a la transición para postergar su aplicación para el otro año. Uno de los problemas será el relacionado con la exigencia de un deber formal de registro como responsable de IVA a entidades del exterior sin beneficio o motivación alguna para esto. Otro posible inconveniente de la nueva regulación podría ser el incumplimiento sistemático por parte de las entidades del exterior, que con solo leer la norma ya tendrán conocimiento de que ante la ausencia de imposición propia, es decir, si no cumplen la norma autónomamente, tendrán quien les obligue, toda vez que su responsabilidad es subsidiaria con la de las entidades financieras que expiden las tarjetas con las cuales se hacen los pagos de los servicios virtuales prestados desde el exterior. Finalmente, en la nueva regulación también se hace palpable la ausencia de relación de los elementos esenciales del tributo y de observancia de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Las medidas en materia de impuesto al consumo en la economía digital tienen que ir encaminadas a establecer que las operaciones transfronterizas estén sujetas al gravamen indirecto en el país en que se realiza el consumo.

Una vez fijada la anterior premisa, no podría perderse de vista que se debe tratar como prestación de servicios

el suministro de bienes digitalizados para fines del impuesto al consumo. El momento post-BEPS nos lleva por el camino del control y la prevención con la implementación de medidas nacionales, como la eficacia y eficiencia del impuesto sobre las ventas para determinadas transacciones digitales realizadas por empresas no residentes en Colombia¹⁵. No obstante, con una solución de este tipo se está imponiendo una carga tributaria a los beneficiarios o consumidores y no a quien efectivamente obtiene el ingreso producto de la actividad digital.

Bit tax

En un segundo escenario se evalúa la imposición de otros impuestos indirectos a las transacciones virtuales, como por ejemplo un impuesto sobre las transmisiones de información digital, *bit tax*. Esta alternativa de gravar el comercio electrónico fue propuesta por el economista y consejero del Departamento de Industria Canadiense Arthur Cordell¹⁶, su objeto eran las operaciones realizadas a través de las redes informáticas.

En la mayoría de las ocasiones en que se ha dispuesto el estudio de esta alternativa los conceptos se han referido a un impuesto sobre las transmisiones digitales en el cual el país de residencia del consumidor¹⁷ podrá gravar

15 Modificaciones introducidas al hecho generador del impuesto sobre las ventas, L. 1819/2016.

16 Arthur J. Cordell, "New Taxes for a New Economy", *Government Information in Canada/Information gouvernementale au Canada 2*, n.º 4.2 (1996).

17 Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad, *Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2000).

transacciones digitales en las que el sujeto pasivo sería el usuario de la red, una base gravable del tributo que se determina por volumen de información, por medición de unidades binarias de información del impulso informático, *bit*, y diferentes agentes retenedores en los mismos servidores de la red. En el informe del 2014 de la acción 1 del Plan de Lucha Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios se hizo referencia al *bit tax* o a un *Google tax*, con la idea de un tributo medido por el volumen de los datos intercambiados a través de la red o por el ancho de la banda de navegación.

Las debilidades de esta alternativa son latentes, en la medida en que en el comercio electrónico y la economía digital se realizan transacciones entre particulares, lo que impide un efectivo control. Además, se realizan transacciones que no obedecen a intercambios de información, en las cuales no es posible medir un volumen de información para cuantificar un tributo. De esta manera que quedan descubiertos un sinnúmero de intercambios que se realizan a través de medios virtuales, que no tendrían un valor económico real, *vg.* transmisión de información encriptada o con comprensión de datos, que podría afectar la determinación de la base imponible.

Además de no ser un gravamen que observe la capacidad contributiva¹⁸, podría exacerbar inequidades inimaginables al establecerse una base gravable no monetaria, como puede ser el volumen de información, como una base gravable tributaria que tiene un valor económico imprescindible, y la imposición de una carga adicional al comercio electrónico (digital de intangibles) frente al

18 Ramón Falcón y Tella, "Tributación e internet: aplicación de las reglas generales con adaptaciones, en su caso, como alternativa al *bit tax*", *Quincena Fiscal*, n.º 10 (1998): 5-10.

tradicional (físico de bienes), con un efecto perverso y no buscado: el desincentivo de la economía digital. Esta solución para la regulación del caso colombiano acarrearía una posible inconstitucionalidad al observar lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 95.9 de la CN: “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

Otro impuesto especial en relación con el cual ya se han realizado estudios es el de la conexión a la red (*Points of Presence-POP*)¹⁹, como un gravamen concebido bajo la hipótesis de que quien solicita mayor velocidad de navegación en la red tendrá mayores ingresos, por cuanto su concepción parte de supuestos que no gravan rentas relacionadas con el hecho generador del tributo, lo cual detona toda clase de críticas. Este impuesto especial se podría considerar una barrera para el acceso a la red, además de su condición inequitativa porque no necesariamente quien adquiere mayor velocidad en la red es quien obtiene mayores ingresos en la ejecución de un negocio digital²⁰.

Es de resaltar que las transacciones realizadas en el mundo de la economía digital, en general, no distan enormemente de las formas tradicionales de comercio como para requerir sistema de tributación nuevo, especial y único. No obstante, países como Japón han establecido un impuesto especial para empresas que presten servicios en su territorio digitalmente.

19 Álvaro de Juan Ledesma, “Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional”, *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, n.º 4 (1998): 1191-1211.

20 César García Novoa, “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico”, *Quincena Fiscal*, n.º 16 (2001): 9-22.

SOLUCIÓN

El comercio electrónico de bienes y servicios en la legislación tributaria colombiana se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas a partir del artículo 180 de la Ley 1819 del 2016. En este escenario, ¿cuál de las alternativas podría resultar la más efectiva para la autoridad tributaria y podría ser objeto de presentación por parte de Uber Albeiro Rojas en su informe? Para la solución a la problemática, él debe buscar la determinación de una regulación efectiva que permita la imposición en Colombia a las transacciones digitales por prestación de servicios como los ofrecidos por GrandMa EFood.

Se trata entonces de resolver cómo debe tributar en Colombia GrandMa EFood por el hecho de la prestación de un servicio digital. Se han presentado tres alternativas de solución al caso, dentro de las que hemos elegido la recategorización del concepto de fuente en la norma interna y la adecuación de normas de retención colombianas, a partir del concepto de presencia virtual significativa. Uber Albeiro Rojas debe exponer como alternativa para la determinación de la carga impositiva gravar con el impuesto sobre la renta directamente las rentas obtenidas a través del mecanismo de la retención en la fuente y no hacerlo a través de la modificación de la noción de establecimiento permanente o de la determinación de impuestos indirectos o específicos.

Para gravar las rentas generadas de la prestación de servicios digitales por medio de plataformas de tecnología se requiere recategorizar su fuente, para contemplar una ficción legal a través de la cual los servicios digitales prestados por medio de plataformas de tecnología se entiendan prestados en Colombia y, en tal virtud, se puedan gravar en esta jurisdicción. Se requiere una modificación o adición del artículo 24 del ET.

De acuerdo con los principios del derecho tributario internacional ha de primar para la determinación del lugar de tributación en la prestación de servicios digitales el lugar donde efectivamente se presta el servicio. Esto obedece al principio de territorialidad, con fundamento en el cual el concepto de la fuente es primordial para determinar la relación entre el hecho imponible y el sujeto pasivo.

Es necesario empezar por recordar que el artículo 12 del ET consagra que las sociedades extranjeras son únicamente gravadas por rentas y ganancias de fuente nacional y, en concordancia con el inciso 1 del artículo 24 del ET, son ingreso de fuente nacional las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país (numeral 14), para el caso de GrandMa EFood, los ingresos provenientes de la prestación de servicios dentro del territorio nacional de manera permanente o transitoria con o sin establecimiento propio.

Pero antes de referirnos a la plausible modificación normativa, en primer lugar, nos conviene referirnos a las características que hacen que GrandMa EFood no tribute en Colombia o lo haga en menor medida. El origen no es otro que la naturaleza del negocio, una prestación de servicios digitales totalmente desmaterializado²¹, que no permite determinar el lugar exacto donde se desarrolla la actividad de prestación del servicio generadora de renta. En este escenario es preciso analizar si GrandMa EFood, que se encuentra dedicada a la prestación de servicios desmaterializados, tiene una presencia virtual significativa en Colombia para así determinar si la reclasificación de los ingresos que recibe por parte de residentes colombianos en su calidad de usuarios impone una carga impositiva con fundamentos jurídicos razonables.

21 En las notas de la OCDE con el Proyecto BEPS se habla no solo de *actividad digital totalmente desmaterializada* sino también de *presencia (económica) virtual significativa*.

Todos los usuarios de GrandMa EFood contratan el suministro de servicios digitales totalmente desmaterializados entre la compañía y un cliente residente en Colombia para efectos fiscales. Los pagos efectuados por clientes situados en el país a favor de GrandMa EFood como contraprestación por las obligaciones derivadas del contrato de suministro de servicios digitales estarán sometidos a retención en la fuente que ha de ser practicada por las instituciones financieras que intermedien los pagos por transacciones realizadas con usuarios colombianos.

Este sistema impositivo no desincentiva la inversión en negocios digitales en el país. Lo que realmente se busca con una regulación normativa de este tipo es garantizar que los titulares de plataformas de tecnología que sirven de soporte para otro tipo de comercio no sean ajenos a la tributación en Colombia como Estado de la fuente. Como la actividad principal de GrandMa EFood se fundamenta en la prestación de servicios digitales, como plataforma informática ofrece un servicio de intermediación mediante el cual los oferentes –futuros proveedores–, a cambio de una comisión, hacen uso de dichas plataformas para insertar en ellas datos relativos a su oferta gastronómica. De este modo se facilitan su publicidad, a fin de que los posibles clientes tengan acceso a ellos durante la búsqueda de menús y, en su caso, puedan efectuar una reserva en las condiciones que se determinen.

Hasta este instante, ni la creación del servicio ni su uso efectivo implican elemento físico alguno, por cuanto al tratarse de un servicio digital se requiere únicamente de la existencia de una herramienta informática (la propia GrandMa EFood). Asimismo, los contratos se celebran vía electrónica y los pagos se efectúan mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos.

De igual manera, GrandMa EFood, como plataforma de tecnología que es, tiene como única vía para acceder al

servicio prestado allí su página web. Una reflexión importante tiene que ver con la figura del establecimiento permanente, pues a través de esta empresa no residente con presencia económica virtual significativa en otro Estado podrían tributar en Colombia por la prestación de servicios en la jurisdicción de este país.

En aras de abarcar situaciones como la del caso en cuestión, es necesario modificar el concepto normativo de establecimiento permanente. Sin embargo, esto resulta difícil y de dudosa efectividad, pues ha sido innegable la existencia de diversas planeaciones para disminuir la tributación en el Estado de la fuente. Se ha tratado de negar la existencia del establecimiento permanente, a través de figuras artificiosas de todo tipo; incluso se han propuesto sin tratarse de actividades realizadas o de servicios prestados digitalmente.

PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

Bogotá, [fecha]

Doctor

Secretario General

Cámara de Representantes

E. S. D.

Respetado doctor:

Me permito poner a consideración de la Honorable Cámara de Representantes el Proyecto de Ley por medio del cual se modifica y adiciona el artículo 24 del Estatuto

Tributario colombiano y se dictan otras normas tributarias, con su correspondiente exposición de motivos.

Exposición de motivos

1. Contexto y conveniencia

En la era de la economía digital los modelos de negocios son innovadores y cada vez más sofisticados gracias a las tecnologías de la información. Es así como se realizan diversas transacciones que no requieren la presencia física en los países en los cuales se desarrollan, ni requieren de empleados o espacios físicos, lo cual reduce los costos de intermediación y hace innecesario e irrelevante el término de la distancia. Por esto se dificulta la determinación de la jurisdicción fiscal competente bajo la cual se ha efectuado la transacción, se está creando valor o se obtienen los beneficios del desarrollo de los negocios digitales en su integridad.

Las modificaciones normativas que se proponen no tienen por objeto perturbar u obstaculizar el desarrollo y la evolución de la economía digital. En cambio, lo que se pretende es crear un marco fiscal que de ninguna forma perjudique o desincentive el avance tecnológico.

El Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios²² establece unos planes de acción. El Plan de Acción n.º 1 contempla la economía digital, específicamente cómo “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”²³. Dentro de este plan

22 OCDE, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2014, acceso en enero del 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>.

23 *Ibid.*

de trabajo se manifestó la preocupación en relación con la planificación fiscal de multinacionales, pues estas en la búsqueda de aminorar sus cargas tributarias se valían en numerosas ocasiones de los negocios virtuales.

Es así como se establece en el plan de acción que el reto de las administraciones tributarias en relación con la economía digital debe iniciar por analizar cada uno de los negocios virtuales y no aislar las políticas internacionales de las nacionales. Dentro de las recomendaciones de la acción n.º 1 se encuentra: (1) modificar las excepciones a la definición de establecimiento permanente, (2) modificar la definición misma del EP, (3) establecer directrices de precios de transferencia que no permitan el manejo artificial de los beneficios de la explotación de intangibles, (4) control y transparencia fiscal de las entidades controladas en el exterior (ECE, por sus siglas en inglés).

En consideración a las aspiraciones de Colombia de pertenecer a la OCDE, dentro de su proceso de adhesión ha participado en varios comités especializados de esta organización y se ha constituido como el líder en América Latina en la lucha contra la evasión fiscal de multinacionales²⁴. En esta lucha no pueden ser ajenas las recomendaciones del plan de acción del proyecto BEPS, la implementación de nuevas herramientas y esquemas que eviten el fraude fiscal. Ahora bien, en relación con la acción n.º 1 del plan BEPS para Colombia, es necesario, entre muchas otras medidas, adoptar normas internas que inicien con el reconocimiento del gran desafío de la tributación frente a la economía digital.

24 “Comunicado de Prensa. Colombia lidera en América Latina lucha contra la evasión fiscal de multinacionales”, *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)*, 6 de marzo del 2014, acceso en abril del 2017, http://www.dian.gov.co/descargas/EscritosComunicados/2014/66_Comunicado_de_prensa_06032014.pdf.

Dentro de las propuestas en el plan de trabajo BEPS se encuentra la creación de un nexo causal en materia impositiva con fundamento en la presencia económica significativa, la sujeción de las transacciones virtuales a retención en la fuente y un impuesto progresivo.

Las rentas pueden generarse de dos tipos de fuentes: nacional y extranjera. El artículo 24 del ET determina cuáles ingresos son de fuente nacional. En general, establece que las rentas provenientes de transacciones realizadas en el territorio nacional (venta de bienes, prestación de servicios, explotación de bienes materiales e inmateriales) son de fuente nacional. Si bien es cierto que existen unas rentas que por su esencia son de fuente nacional, debido al lugar de ejecución o de ubicación de bienes, existen otras que por ficción legal también se definen artificialmente como tales.

Dentro del citado artículo 24 se pueden identificar criterios de determinación por el lugar de ubicación de los bienes (numerales 1, 2, 3, 4, 12, 14 y 15), por la realización de una actividad dentro del territorio nacional (numerales 10 y 14), por la prestación de servicios (numerales 5 y 6) y casos especiales (7, 8 y 15). Estos últimos obedecen a rentas percibidas u obtenidas en el exterior, que a pesar de ello se consideran de fuente nacional. Estos casos son las llamadas ficciones de territorialidad: beneficios a regalías por explotación de la propiedad intelectual o *know how*, por explotación de programas de computador, por la propiedad literaria o artística y científica explotada en el país y prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.

De todo lo anterior, puede evidenciarse que en los casos especiales en los que la ley ha determinado una ficción del principio de territorialidad se está estableciendo una excepción, al estipular que aunque no se preste el servicio en el territorio nacional, en todo caso

se consideraran los ingresos de dicha actividad como de fuente nacional.

Muestra de lo anterior es que hoy en día en principio las prestaciones de servicios desde el exterior no se encuentran sujetas al impuesto de renta en Colombia en virtud de que no son consideradas rentas de fuente nacional. Sin embargo, existen algunas que se consideran de esta naturaleza al estar expresamente consagradas así por ficción legal en el artículo 24 del ET. La nueva ficción legal dentro del artículo 24 consistiría en determinar como rentas de fuente nacional aquellas generadas por la prestación de servicios a través de plataformas de tecnología cuyos usuarios del servicio se encuentren localizados en el territorio nacional. Esto sin importar si el servicio lo prestan personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, o cuyas plataformas se encuentren ubicadas fuera del país, pues lo determinante es que tengan como finalidad satisfacer las necesidades de personas o entidades colombianas o extranjeras y a las que se efectúan pagos o abonos en cuenta, en o desde Colombia. Con lo anterior se busca que a través de una ficción legal se recaracterice la fuente de las rentas de los servicios digitales para determinarlas como de fuente nacional cuando los usuarios se encuentran ubicados dentro del territorio nacional. Así se pretende aplicar el principio de fuente en los servicios digitales, dado que el reconocimiento por parte de la legislación tributaria de la revolución de la economía digital era ajena al cobro del impuesto de renta en Colombia.

La razón de ser de esta ausencia de imposición local se fundamenta en la dificultad de determinar dónde se presta el servicio y el lugar de residencia del prestador. De aquí la dificultad para determinar la fuente u origen de los ingresos y el valor agregado de los servicios digitales, y la imposición muy seguramente existente en la

residencia del prestador del servicio digital. Es imperiosa entonces la necesidad de reconocer el desafío que implica la economía digital respecto de las nuevas formas de hacer negocios, en el momento de gravar las plataformas de tecnología en la búsqueda de equiparar las reglas de juego frente a los prestadores de servicios locales de comercio tradicional.

En lo que se refiere a retención en la fuente, la obligación del agente retenedor de efectuar la retención y consignarla a favor de la administración tributaria surge de la ocurrencia de los hechos previstos en la ley que dan lugar a dicha retención, esto es, de la realización de pagos a abonos en cuenta que, en el caso específico del impuesto sobre la renta, constituyen ingreso gravable para el beneficiario.

En el ámbito de la relación jurídico-tributaria, la obligación de retener y consignar lo retenido, impuesta por el Estado en forma unilateral, es el compromiso autónomo e independiente del cual el agente de retención es el único y verdadero deudor.

PROYECTO DE LEY

Por el cual se adiciona el numeral 15 del artículo 24 del Estatuto Tributario y se establece tarifa de retención en la fuente especial

El Congreso de la República de Colombia

DECRETA:

Artículo 1. Adiciónese el numeral 16 al artículo 24 del Estatuto Tributario:

“16. Toda prestación de servicios o adquisición de incorporales se entiende prestado o adquirido en Colombia cuando el usuario directo o el destinatario tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional”.

Artículo 2. Adiciónese el artículo 368.3 al Estatuto Tributario.

“Tarifa de retención en la fuente especial para prestadores de servicios electrónicos o digitales desde el exterior”. Las entidades emisoras de tarjetas de crédito y débito, los vendedores de tarjeta prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN) en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores de servicios electrónicos o digitales desde el exterior, deberán practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por los conceptos a los cuales se refiere el numeral 16 del artículo 24, a las tarifas y según la siguiente tabla:

| PRESTADORES DE SERVICIOS DIGITALES | CON REGISTRO EN EL MINISTERIO DE TIC (%) | SIN REGISTRO EN EL MINISTERIO DE TIC (%) |
|------------------------------------|--|--|
| Residentes | 0 | 10 |
| No residentes | 10 | 15 |

PARÁGRAFO. Lo relativo al registro ante el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones deberá ser objeto de reglamentación por parte del Gobierno nacional dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley”.

De los Honorables Congressistas,

BIBLIOGRAFÍA

- Armas A., María Elena. “La tributación y el comercio electrónico”. *Telos* 8, n.º 3 (2006), <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=99318788011>.
- Brauner, Yariv y Andrés Baez. “Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, Your Portal to Cross-Border Tax Expertise”. IBDF, <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/WithholdingTaxesintheServiceofBEPSAction1-whitepaper.pdf>.
- Chico de la Cámara, Pablo y Luis María Cazorla Prieto. “Los impuestos en el comercio electrónico”. *Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, <http://www.revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/viewFile/40287/41840>.
- Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad. *Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2000.
- “Comunicado de prensa. Colombia lidera en América Latina lucha contra la evasión fiscal de multinacionales”, *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)*, http://www.dian.gov.co/descargas/EscritosComunicados/2014/66_Comunicado_de_prensa_06032014.pdf.
- Cordell, Arthur J. “New Taxes for a New Economy”. *Government Information in Canada/Information gouvernementale au Canada* 2, n.º 4 (1996), <http://library2.usask.ca/gic/v2n4/cordell/cordell.html>.
- European Commission “Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy”, *Taxation and Customs Union*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/report_digital_economy.pdf.
- Falcón y Tella, Ramón. “Tributación e internet: aplicación de las reglas generales con adaptaciones, en su caso, como alternativa al *bit tax*”. *Quincena Fiscal*, n.º 10 (1998): 6.

- “Función de Fiscalización de la Administración Tributaria, Subtema 2.1. El control fiscal de la economía digital”, *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*–CIAT, Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, <http://docplayer.es/43478124-Centro-interamericano-de-administraciones-tributarias-ciat-conferencia-tecnica-del-ciat.html>.
- García Novoa, César. “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico”. *Quincena Fiscal*, n.º 16 (2001): 9-22.
- Harpaz, Joe. “Digital Economy Raises Serious Questions for Global Tax Policy”. *Forbes* (marzo 12, 2014), <http://www.forbes.com/sites/joeharpaz/2014/03/12/digital-economy-raises-serious-questions-for-global-tax-policy/#8051a437671c>.
- Hongler, Peter y Pasquale Pistone. “Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy”, documento de trabajo. IBDF, https://www.researchgate.net/profile/Gopal_Kamal/publication/303549181_Redefining_the_PE_concept-whitepaper/links/5747f83e08ae707fe21e46da.pdf?origin=publication_list.
- “La economía digital y su tributación”. *Boletín Foro Internacional Americano*, n.º 21 (2015): 6-14, <https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/ffi/21.pdf>.
- Ledesma, Álvaro de Juan. “Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional”. *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, n.º 4 (1998): 1191-1211.
- McLure, Charles E. Jr. “Alternatives to the concept of permanent establishment”. *Focus* (2000): 11-16.
- Martos, Juan Jesús. *Imposición indirecta del comercio electrónico*. Valencia: Tirant Monografías, 2006.
- McLure, Charles E. y Giampaolo Corabi. *La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*. Buenos Aires: Depalma, 2000.
- OCDE. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Informes Finales 2015*, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

- OECD. “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>.
- Pinto, Dale. *E-commerce and source-based income taxation. Volume 6*. Doctoral Series. Amsterdam: IBFD Academic Council, 2003.
- “Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce”, *Department of Treasury*, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf>.
- Tejero, Guillermo O. “The BEPS Project Lacks Comprehensive Definition on the Taxation of Digital Economy in Market Jurisdictions”, 2015, <http://kluwertaxblog.com/2015/10/24/the-beps-project-lacks-comprehensive-definition-on-the-taxation-of-digital-economy-in-market-jurisdictions/>.
- Vogel, Klaus. “Worldwide vs. Source Taxation Income—A Review and Re-evaluation of Arguments”. *Intertax, International Tax Review* Part I, n.º 16 (1988).

Normas y leyes

- L. 527/1999
- L. 1082/2006
- L. 1819/2016, art. 180
- ET arts. 12, 20-1, 24
- Modelo de Convenio OCDE, art. 5

Jurisprudencia

- CN numeral 5 art. 95-9

**TRIBUTACIÓN DE LA CONSULTORÍA
JURÍDICA A LA LUZ DEL CDI
COLOMBO-ESPAÑOL: LA MANZANA
DE LA DISCORDIA DE LOS FISCOS***

Ómar Sebastián Cabrera Cabrera

* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.226>

El señor Catalán, fundador del bufete español Cataluña Consultores S. L., crea en el 2004 una sucursal en Colombia. A los pocos años, Colombia y España concluyen un Convenio para Evitar la Doble Imposición, lo cual es visto por el señor Catalán como un tesoro invaluable para reducir la doble carga fiscal que enfrenta en ambos países. De buen grado, recibe la noticia de que tanto la autoridad tributaria española como la colombiana, en su doctrina oficial, consideran que los ingresos por servicios jurídicos son beneficios empresariales en el marco del tratado referido, lo que hace que no sean gravables en Colombia. Sin embargo, al poco tiempo la autoridad colombiana cambia de parecer y, en un nuevo oficio, recalifica estas rentas como regalías, lo cual genera que la actividad de la sucursal sea gravada en el país. Catalán, en un estado de incertidumbre, se pregunta, ¿a cuál de los dos fiscos le atiende la razón? y, en caso de que el conflicto interpretativo continúe, ¿cuál es el procedimiento más acertado para solventar el problema?

PALABRAS CLAVE

Convenios de doble imposición, Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, conflictos de calificación, procedimiento amistoso, Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España y la República de Colombia, servicios de consultoría, tributación de las regalías, interpretación de tratados internacionales.

GLOSARIO

BEPS: Siglas en inglés para *Base Erosion and Profit Shifting* o erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Iniciativa global liderada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), con la cual se pretende reformular los principios reinantes en la tributación internacional actual.

Conflicto de calificación negativo: Se presenta cuando, por motivos de diferenciación entre las legislaciones impositivas internas de los Estados contratantes de un tratado tributario, un ingreso es calificado de manera distinta por cada autoridad tributaria, lo cual genera un no gravamen fiscal.

Conflicto de calificación positivo: Se presenta cuando, por motivos de diferenciación entre las legislaciones impositivas internas de los Estados contratantes de un tratado tributario, un ingreso es calificado de manera distinta por cada autoridad tributaria, lo que genera un doble gravamen fiscal.

Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados: Tratado internacional de índole multilateral

mediante el cual se codificó la costumbre internacional en lo referente a la aplicación, la regulación, los efectos y la interpretación de los tratados internacionales.

Convenio de doble imposición: Instrumento internacional principalmente de naturaleza bilateral por el cual se establece un conjunto de normas tributarias con las que se pretende eliminar o atenuar la doble imposición internacional, tanto jurídica como económica, frente a las transacciones transfronterizas que tienen lugar entre residentes de las partes contratantes.

Establecimiento permanente: Elemento de la tributación internacional dirigido a regular la tributación de las rentas activas de los no residentes fiscales que desarrollan su actividad de manera sustanciosa, con presencia física y con grado de permanencia.

Procedimiento amistoso: Trámite previsto en los tratados tributarios que pretende un acercamiento entre las autoridades fiscales de los países signatarios para solucionar controversias referidas a la aplicación del tratado.

Regalía: Contraprestación económica derivada del licenciamiento o derecho de uso de derechos intangibles o conocimiento adquirido dentro de los cuales se encuentran el *know-how*, las patentes, marcas, entre otros.

TRIBUTACIÓN DE LA CONSULTORÍA JURÍDICA A LA LUZ DEL CDI COLOMBO- ESPAÑOL: LA MANZANA DE LA DISCORDIA DE LOS FISCOS

Aitor Catalán, un prominente jurista de origen español, es reconocido en su país por sus vastos conocimientos en el área del derecho tributario, financiero y la Hacienda Pública. Asimismo, a través de su firma Cataluña Consultores S. L., ha sido asesor fiscal de varias multinacionales de origen europeo y es bien conocido por sus títulos profesionales y habilidades académicas, dentro de los cuales se encuentran la docencia, así como un sinnúmero de renombradas publicaciones de investigación en temas tributarios y aduaneros.

Por otro lado, su fama y ambición lo han hecho reflexionar en torno a la conveniencia y necesidad de expandir su prominente firma de abogados a otros confines del mundo distintos del Viejo Continente. Charles Puyol y José Marí Bakero, sus asesores más cercanos, le señalan que la coyuntura actual es perfecta para una llegada imposterizable a la región de América Latina, debido a la creciente demanda de servicios jurídicos en dicho lugar, y a que varios de sus compatriotas juristas ya han establecido filiales en países del continente americano.

Ladislao Kubala, un colega de antaño y vieja guardia de Aitor, le comenta en un evento social en las instalaciones de la Cámara de Comercio de España, que el estudio madrileño Di Stefano, Puskás y Sanchís ha establecido alianzas estratégicas con la firma peruana Cubillas, la colombiana Valderrama y la chilena Zamorano, con lo cual se creó el conglomerado iberoamericano de servicios jurídicos Di Stefano, Puskás, Sanchís, Cubillas, Valderrama y Zamorano.

A raíz de un estudio pormenorizado de la propuesta, Aitor descubre que las inversiones españolas hacia ciertos países de Latinoamérica, principalmente a través de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE), se han incrementado de modo visible en el periodo 2000-2003. Asimismo, conoce por fuentes confiables del Banco de España, que entre 1993 y el 2000 más del 46 % de los flujos de inversión extranjera directa española fueron a parar a América Latina, cifra que corresponde a más de 80 000 millones de euros. Por si fuera poco, también descubre que la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal) ha señalado que España es el segundo socio comercial de Iberoamérica, después de los Estados Unidos. En general, se da cuenta de cómo los lazos históricos y culturales de la península ibérica con los países latinoamericanos ahora se traducen en importantes vínculos comerciales y de negocios.

Finalmente, toma la decisión de embarcarse hacia América Latina en el 2004. Resuelve, como primer punto, inaugurar la primera filial de su firma en Bogotá. Después de una gran deliberación, elige Colombia debido a las proyecciones de crecimiento que ofrece y por la idoneidad de sus profesionales del derecho. Asimismo, el hecho de que Colombia y España hayan celebrado previamente un Tratado de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones (Appri) le da seguridad a Aitor en cuanto a que su inversión en Colombia va a estar protegida, se le va a garantizar un trato justo y equitativo y va a tener blindaje jurídico en un marco internacional. Sin embargo, tiene metas más agresivas al pretender abrir oficinas de representación en Chile, Argentina, Brasil, México y Perú.

En diciembre del 2004, en alianza con Arnoldo Iguarán y Willington Ortiz, abogados tributarios locales, se constituye bajo la modalidad de una sucursal la compañía Cataluña Consultores Sucursal Colombia. A la nueva sucursal

de la firma de abogados se le dota con modernas instalaciones y un gran potencial de talento humano. Sin embargo, su única función es la de brindar acompañamiento y soporte a los clientes de Cataluña Consultores S. L. y dar apoyo de mercadeo y promoción dentro del territorio colombiano. Por lo tanto, Cataluña Consultores S. L. continúa a cargo de la consultoría a empresas españolas que operan en Colombia.

Aitor, muy alegre, ve cómo un periódico económico local señala que la facturación de las firmas en Colombia ha tenido un crecimiento anual del 10 %. Asimismo, se topa con la noticia de que una firma de derecho tributario colombiana del mismo tamaño de la suya en España genera un ingreso operacional tentativo de cerca de 9 000 000 000 COP (aproximadamente 2 800 000 USD).

Casualmente, en un coctel sobre el estado de los flujos de inversiones binacionales organizado por la Cámara de Comercio Hispano Colombiana, Aitor se entera de que los gobiernos de Colombia y España iniciaron conversaciones diplomáticas con la finalidad de celebrar un convenio para evitar la doble imposición (CDI) entre ambos Estados. Aitor ve en esto una oportunidad única para reducir la carga fiscal de Cataluña Consultores S. L. en Colombia en razón de los honorarios pagados por sus clientes debido a la asesoría prestada desde España y, de esa manera, evitar ese doble impuesto que ha venido reduciendo visiblemente su utilidad final.

Así, el 31 de marzo del 2005, el CDI entre la República de Colombia y el Reino de España fue suscrito por los ministros de Relaciones Exteriores de los respectivos países. Del mismo modo, el 23 de octubre del 2008, las partes involucradas ratificaron el convenio a través del mecanismo internacional del canje de notas, por lo tanto entra en vigor la normativa del CDI colombo-español.

Sin embargo, la suscripción de dicho tratado causa gran revuelo en la medida en que el Estado colombiano se había caracterizado históricamente por ser reacio y escéptico frente a la celebración de estos acuerdos. El motivo radicaba en que la firma del CDI se consideraba una potencial pérdida de recaudo tributario, en el entendido de que sin duda las reglas distributivas de estos últimos favorecen los intereses fiscales de los países exportadores de capital.

Por tal razón, Colombia hizo una fuerte presión para que los servicios técnicos, de asistencia técnica y consultoría (categorías llamadas genéricamente *technical fees*) se incluyeran dentro del régimen de tributación de las regalías en el CDI con España, lo cual, a la postre, se logró a cabalidad. Esta tendencia, iniciada a escala global por la India, se había venido generalizando como una política en las negociaciones llevadas a cabo por los países importadores de capital, como un reflejo claro de las tensiones entre tributación fuente y residencia.

Más adelante, Cataluña Consultores S. L. se interesa por conocer si, de acuerdo con las normas del tratado antes reseñado, los ingresos derivados de los servicios jurídicos que presta desde España a empresas españolas radicadas en Colombia siguen sujetos a algún tipo de impuesto de renta en dicho país. En ese sentido, el fisco español (Dirección General de Tributos) señala que esas rentas, al ser de índole activa, están exentas de gravamen en Colombia a menos que se tenga allí un establecimiento permanente (EP), es decir, que exista un grado de presencia económica robusta y con sentido de permanencia a través de un lugar fijo de negocios o un agente dependiente.

Para mayor seguridad al respecto, Cataluña Consultores Sucursal Colombia consultó la opinión de la autoridad tributaria nacional sobre dicho punto. Muy complacida, recibió la noticia de que el fisco colombiano

(Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN) compartía la visión conceptual de su par español. En consecuencia, la DIAN sostenía que, al no ser rentas fruto de una categoría de regalía, no tributaban en Colombia a menos que existiera en el país ese famoso EP, debido a las reglas contenidas en la norma distributiva del artículo 7 del CDI colombo-español. Por lo tanto, en una operación de planificación fiscal internacional de gran sofisticación, Aitor se aseguró de que Cataluña Consultores S. L. no creara, bajo ninguna circunstancia, un EP en Colombia. Este efecto de evitar artificiosamente un EP se logró asignándole solo funciones preparatorias y auxiliares a la sucursal colombiana, según lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 5 del tratado. De esta manera, Aitor convenció a sus clientes colombianos para que estos no aplicaran ningún tipo de retención en la fuente por los pagos hechos a España.

Sin embargo, en el transcurso de algunos pocos meses, la DIAN dio un giro de 180 grados a su postura inicial. Con gran preocupación, Aitor tuvo conocimiento de que el fisco cafetero pretendía gravar los honorarios que obtiene Cataluña Consultores S. L. en Colombia por su actividad jurídica. Lo anterior por cuanto en una nueva doctrina oficial se argumentaba que esos pagos por honorarios en efecto son regalías y, por ende, Colombia tiene derecho a gravarlos con el impuesto de renta, a una tarifa de retención máxima de 10 % de acuerdo con el artículo 12 del CDI. Dicha interpretación se dio a la luz del protocolo del tratado, el cual dispone que los servicios técnicos prestados a través de medios tecnológicos se consideren regalías, y deja de extender este requisito para la asistencia técnica y los servicios de consultoría.

Por si fuera poco, el Congreso de Colombia aprobó en diciembre del 2016 una reforma tributaria estructural, en virtud de la cual se establece como delito la omisión del

agente de retener en fuente. Esto provoca que los clientes colombianos de Aitor no duden ni un segundo en aplicar la retención en la fuente sobre los pagos a Cataluña Consultores S. L.

Por dicho motivo, Aitor, junto a sus abogados de mayor trayectoria y formación, iniciaron un proceso investigativo y académico con miras a determinar las acciones que se deben tomar y saber a ciencia cierta cuál de los dos fiscos tiene razón. Esto es necesario ya que podría perderse mucho dinero por este conflicto.

PROBLEMÁTICA

¿Son las rentas provenientes de servicios jurídicos profesionales prestados en Colombia por una sociedad española, en el marco normativo de la Convención para Evitar la Doble Imposición entre Colombia y España junto a su protocolo (Ley 1082 del 2006), regalías según lo arguye la autoridad tributaria colombiana en el Concepto 005945 del 7 de abril del 2016, o beneficios empresariales como lo justifica la autoridad tributaria española en la consulta V1586-14 de 18 de junio del 2014? Y, en cualquiera de los dos casos, ¿es el mecanismo de procedimiento amistoso contemplado en el artículo 25 del CDI colombo-español la solución al conflicto interpretativo, o esta podría darse en un foro internacional siempre que se concrete el instrumento multilateral (Convención Multilateral para aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios o MLI) propuesto por el plan de acción BEPS de la OCDE?

ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

La tributación internacional: un universo normativo inagotable

Es un hecho irrefutable que la modernidad ha llegado acompañada de la expansión acrecentada de las relaciones económicas internacionales. De esta forma, la creciente penetración de la globalización económica y de los mercados ha alcanzado auges nunca antes vistos en la historia de la humanidad¹, lo que genera, a su vez, un panorama de integración global cada día más intenso e imparable².

Al replicarse en cada segundo múltiples operaciones de comercio internacional de todo tipo y naturaleza, auspiciadas por los avances en las tecnologías del transporte y la comunicación, es natural y previsible que converjan y choquen los diferentes ordenamientos jurídicos de las partes involucradas en las transacciones.

Ahora, desde un punto de vista contractual y de derecho privado, la ley aplicable en estos casos de conflictos de legislaciones se resuelve a través de los principios rectores que para tales efectos han sido previstos por el denominado derecho internacional privado³. Sin embargo, y como era de esperarse, también se presenta la superposición de aplicación de diversas normas de naturaleza tributaria procedentes de los distintos países de las partes contratantes.

- 1 Peter Van den Bossche y Werner Zdouc, *The Law and Policy of the World Trade Organization* (Cambridge: Cambridge University Press, 2013), 4-6.
- 2 Laurence Boule, *The Law of Globalization: An Introduction* (Londres: Wolters Kluwer Law & Business, 2009), 3.
- 3 Philip Jessup, *Transnational Law* (New Haven: Yale University Press, 1956), 2.

De ahí que surja la novedosa disciplina de la tributación internacional o derecho tributario internacional, entendido para el presente texto como aquel segmento normativo que recae sobre el tratamiento tributario de las operaciones económicas transfronterizas realizadas por los contribuyentes originarios de diferentes naciones⁴. De tal suerte que, como lo señala Yariv Brauner, el núcleo normativo de lo que compone la tributación internacional recae principalmente sobre una gran variedad de ordenamientos tributarios particulares, lo cual hace de esta disciplina un grande cosmos jurídico⁵.

Así las cosas, debe hacerse hincapié en que al tratarse de Estados soberanos que diseñan e implementan sus ordenamientos tributarios de manera libre y autónoma, en la práctica concurre la aplicación de disposiciones impositivas que tienen la potencialidad de generar un doble o múltiple gravamen tributario. Lo precedente principalmente debido a la aplicación simultánea y yuxtapuesta de los criterios impositivos de la fuente y la residencia por parte de dos o más Estados⁶.

Este hecho ha generado desde tiempo atrás una fuerte presión para la búsqueda de nuevas herramientas dirigidas a intensificar la interdependencia económica y comercial de los Estados, a través de la eliminación de la sobreimposición internacional, la cual es vista como un fuerte mal

4 Chris Finnerty, Paulus Merks, Mario Petriccione y Raffaele Russo, *Fundamentals of International Tax Planning*, editado por Raffaele Russo (Amsterdam: IBFD, 2007), 5.

5 Yariv Brauner, "An International Tax Regime in Crystallization", *Tax Law Review*, n.º 56 (2003): 265.

6 Javier Pérez Arraiz, "La doble imposición internacional, causas y métodos para evitarla", en *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro*, dirigido por Lucy Cruz de Quiñones (Bogotá: Universidad del Rosario e ICDT, 2010), 535.

que inhibe el crecimiento de los flujos globales de comercio⁷. Bajo esa premisa, nacen los convenios de doble imposición (CDI) como mecanismos idóneos para eliminar la doble tributación internacional y, de esta manera, solventar las barreras tributarias latentes para el intercambio económico mundial⁸.

La aplicación e interpretación de los convenios de doble imposición: una temática conflictiva

El florecimiento ecuménico en la celebración de CDI transmite el rol preponderante que actualmente posee este tipo de tratados⁹. Sin duda, los CDI se han convertido en una herramienta crucial para la conducción de las relaciones económicas de los Estados. Ello explica por qué existen a la fecha más de tres mil acuerdos tributarios vigentes en el mundo¹⁰.

No obstante su naturaleza impositiva, no debe dejarse atrás que, como lo expresa Michael Lang, los CDI son, de manera estricta, tratados internacionales y, necesariamente, obligaciones de fuente internacional para los

7 Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income* (Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989), 79-80.

8 Peggy Musgrave, "The OECD Model Tax Treaty: Problems and Prospects", en *Tax Policy in the Global Economy: Selected Essays of Peggy B. Musgrave* (Northampton: Edward Elgar, 2002), 3.

9 Michael Kobetsky, *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy* (Cambridge: Cambridge Tax Law Series, 2011), 1.

10 Reuven Avi-Yohan, Omri Marian y Nicolas Santorini, *Global Perspectives on Income Taxation Law* (Oxford: Oxford University Press, 2010), 165.

Estados¹¹. Asimismo, se caracterizan por ser principalmente bilaterales; su columna vertebral es la existencia de los criterios impositivos de la fuente y la residencia. En la práctica tributaria ocurre de forma recurrente que la base común para la elaboración de los convenios particulares sean los modelos de convenio genéricos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y las Naciones Unidas (ONU). A pesar de lo anterior, no debe olvidarse que los CDI genéricos no son tratados de adhesión y, por ende, los Estados contratantes pueden apartarse de los modelos y establecer libremente las disposiciones que consideren pertinentes en sus negociaciones.

En lo que atañe a sus finalidades, observamos categóricamente que las disposiciones del CDI les imponen en esencia dos obligaciones a los Estados contratantes que los suscriben. La primera es una renuncia al poder impositivo respecto de unos determinados tipos de ingresos¹²; y la segunda, el acceso a ejercer de manera limitada su derecho de gravamen frente a unas tipologías específicas de renta¹³. En esta línea, el derecho impositivo puede ser exclusivo —algún Estado renuncia al gravamen— o compartido proporcionalmente por estos, caso en cual el monto de la imposición se le limita a algún Estado¹⁴.

11 Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (Viena: Linde, 2010), 32.

12 Klaus Vogel, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, *International Tax & Business Lawyer* 4, n.º 1 (1986).

13 Reuven Avi-Yohan, “Double Tax Treaties: An Introduction”, en *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties, and Investment Flows*, editado por Sauvants y Sachs (Oxford: Oxford University Press, 2009), 99.

14 Lang, *Introduction to the Law*, 35.

En términos prácticos, los derechos impositivos se trasladan a la residencia y las limitaciones o restricciones generalmente las soporta el país de la fuente¹⁵. Debe mencionarse que las categorías de ingresos a las que hacemos referencia se encuentran debidamente clasificadas en el capítulo respectivo del Convenio. Sin embargo, en el evento de que alguna tipología no goce de una regla especial, se incluye una disposición residual que le otorga el derecho impositivo o bien a la residencia, o a ambos.

Ahora, en lo que respecta a la interpretación de un tratado tributario, debido a su categoría de instrumento internacional, le son plenamente aplicables las disposiciones contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 (CVDT) para los fines de su hermenéutica más idónea para resolver dichos conflictos. El artículo 31 de la Convención dispone lo siguiente:

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 estos 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;

15 Victor Uckmar, "Double Taxation Conventions", en *International Tax Law*, editado por Amatucci (Frederick: Wolters Kluwer Law & Business, 2012), 175.

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 forma 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.

Como puede observarse, los criterios interpretativos de la CDVT no difieren en gran manera de los derroteros de interpretación que suelen hallarse en las normas nacionales de derecho privado. Así las cosas, es preciso poner de presente que para los fines de interpretación de un CDI deben seguirse estas reglas:

- ▶ Método de interpretación gramatical
- ▶ Método de interpretación sistemática
- ▶ Método de interpretación teleológica
- ▶ Método de interpretación sistemática

Los conflictos de calificación: una problemática viva por resolver

A pesar de ser típicas fuentes del derecho internacional público, los CDI requieren recurrir a los ordenamientos internos de las partes contratantes para los fines de su aplicación y, en especial, para la delimitación o el alcance de los términos incluidos en el texto del convenio. Aunque los CDI prevén definiciones propias para ciertos conceptos

particulares, por ejemplo, para los de empresa y persona, es de sana lógica señalar que ni es posible ni se pretende que todo término en toda circunstancia se encuentre definido expresamente por el tratado.

Teniendo en cuenta lo consignado en los párrafos anteriores, es preciso hacer hincapié en que es posible que, frente a un concepto no definido expresamente en el CDI, exista un antagonismo en la calificación dada por los países en la medida en que sus sistemas fiscales sean diferentes o contrarios. Así las cosas, dicha interacción entre los ordenamientos fiscales puede generar que cada Estado aplique una regla distributiva distinta del CDI, rompiendo así con la uniformidad en la aplicación del tratado. Lo anterior se ve agravado por cuanto es el país de la residencia el que posee la obligación de eliminar la doble imposición y parece dudoso, en principio, que sea posible imponerle una calificación de una renta derivada del derecho interno de otro país.

Ahora, desde un punto de vista doctrinal, mucho se ha documentado acerca de la existencia de los llamados conflictos de calificación (*conflicts of qualification*) en los CDI, bien sean estos positivos o negativos. En sentido general, un conflicto de calificación positivo corresponde a que una renta es calificada de manera diferente por ambos Estados en el marco de un CDI. Sin embargo, José Manuel Castro señala que es posible hablar de conflictos de calificación en sentido amplio y estricto. En el último, se trata fundamentalmente de un conflicto de calificación derivado de las asimetrías de las normas internas de los Estados contratantes, mientras que en el primero estamos frente a un antagonismo producido por diferencias en la interpretación de provisiones del tratado¹⁶.

16 José Manuel Castro, “Los conflictos de calificación en los CDI: comentarios sobre el *approach* de la OCDE”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 15 (2012).

Frente a la problemática reseñada, nace necesariamente el interrogante en torno a qué calificación o clasificación debe respetarse, si la del país donde el ingreso tiene origen (fuente) o, por el contrario, la del país donde se encuentra el beneficiario del pago (residencia). A pesar de que luzca como una cuestión simple, la respuesta a la pregunta formulada resulta de vital importancia por cuanto puede llevar a casos de doble no imposición (ningún Estado grava la renta) o a supuesto de doble imposición (efecto que es contrario a las finalidades del tratado fiscal).

De la manera en que se pudo constatar con los hechos descritos en la narrativa, para el caso concreto se trata de un típico conflicto de calificación en virtud del cual dos Estados contratantes de un CDI, para nuestros efectos España y Colombia, consideran que la prestación de un determinado servicio tributa por distintas reglas distributivas del tratado. Para el caso colombiano, por el artículo de las regalías, y para el español, por el artículo de beneficios empresariales. Sin embargo, debe advertirse que este antagonismo de calificación no surge por diferencias en la aplicación de normas internas, sino, al contrario, por diferencias interpretativas frente al texto del tratado mismo.

Lo anterior se desprende de los argumentos empleados en los conceptos emitidos tanto por la autoridad tributaria española como por la colombiana. En ambos casos, el hilo argumentativo se basó en el protocolo del tratado, por ello, el conflicto nace del alcance dado a la aclaración frente al artículo 12 del CDI en cuestión.

Hecha la aclaración anterior, el conflicto se deriva del alcance interpretativo del siguiente apartado del protocolo del CDI:

VIII. Ad. Artículo 12

1. En el caso de Colombia, en relación con la definición comprendida dentro del apartado 3 del artículo 12, se en-

tenderá que el concepto de asistencia técnica se refiere a la asesoría dada mediante contrato de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica.

En ese sentido, la administración de impuestos de España recurrió a esta provisión del protocolo del tratado para justificar su argumento en el concepto tributario, en el cual se lee:

Dado que el Convenio Hispano-Colombiano sólo incluye en el concepto de canon los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría *de carácter tecnológico*, la remuneración satisfecha por la consultante a los residentes colombianos por los servicios de asesoría legal y fiscal no tendrá la consideración de canon sino de beneficio empresarial¹⁷. [Énfasis añadido].

Como puede observarse, el análisis dado por la autoridad tributaria española consiste en limitar la aplicación del artículo 12 del CDI a eventos en los cuales el servicio técnico, de asistencia técnica o de consultoría, se presten a través de medios tecnológicos. Por lo tanto, en todos los demás casos, no serían aplicables las disposiciones del artículo 12 del tratado y, por ende, habría que recurrir a la regla distributiva de los beneficios empresariales.

Por su parte, la DIAN sostuvo lo siguiente frente a la consulta elevada:

De las normas invocadas, y respecto al asunto de discusión que nos ocupa, se difiere [sic] como primera medida

17 Consulta V1586-14 de 18 de junio del 2014, Dirección General de Tributos.

que aquellas situaciones que involucren la utilización de conocimientos tecnológicos se deben enmarcar dentro de la noción de asistencia técnica. Motivo por el cual, el concepto del servicio de asesoría legal y/o jurídica no está dada a esta calificación¹⁸.

Por su parte, la autoridad de impuestos de Colombia sostuvo que, con base en una interpretación gramatical, el requisito de empleo de medios tecnológicos solo es aplicable para la categoría de asistencia técnica y no para las demás.

Asimismo, es fundamental poner de relieve que la autoridad tributaria colombiana jamás recurrió a la normatividad interna, sino que empleó el *Diccionario de la lengua española* para interpretar los conceptos de *consultoría* y *consultor*, sustentada primordialmente en el criterio de interpretación gramatical consagrado en la CVDT.

ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

Primera estrategia de solución: primacía de la calificación del país de la fuente

Doctrinalmente hablando, mucho se ha discutido frente a la premisa de que la calificación hecha por la fuente del ingreso debe ser la que prime. En este orden de ideas, pueden delimitarse varios argumentos a favor de esta solución. En primera medida, si se hace un análisis extensivo de la cláusula del reenvío del CDI, parece explícito el

18 Concepto 005945 del 7 de abril del 2016, DIAN.

hecho de que dicha norma transmite un principio de *lex fori* o aplicación de la ley del lugar de aplicación, teniendo en cuenta que se refiere al país que aplica el tratado, el cual, en primer término, es el país de la fuente¹⁹.

Esta solución tiene su sustento fundamental en la denominada cláusula de reenvío (en inglés, *renvoi clause*) del numeral 2 del artículo 3 del Modelo de la OCDE, la cual dispone que:

Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes [sic] de ese Estado.

Asimismo, existe doctrina que señala que la cláusula de reenvío es la fórmula idónea para la solución de los conflictos de calificación. Lo anterior, como lo señala John Avery Jones, partiendo de la base de que al señalar una aplicación de *lex fori*, se está limitando implícitamente al otro Estado contratante el que siga esa pauta de calificación²⁰.

También es posible encontrar un argumento cimentado en las normas del derecho internacional público, el

19 Marjaana Helminen, *The International Tax Law Concept of Dividend* (Londres: Wolters Kluwer Law & Business, 2010).

20 John Avery Jones, "Problems of Categorizing Income", en *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*, editado por Paul Kirchhof, Moris Lehner, Kees Van Raad, Arndt Raupach y Michael Rodi (Londres: Kluwer Law International, 2002).

cual tiene su fundamento en la máxima latina *ut res magis valeat quam pereat*, que se desprende de las reglas generales de interpretación de la Convención de Viena de 1969. Este se basa en que un tratado tributario debe interpretarse teniendo en cuenta su contenido teleológico, es decir, que funja como herramienta para eliminar la doble imposición, que es su objeto y finalidad. Por lo tanto, respetar la calificación de la fuente significaría evitar los efectos nocivos de la doble tributación generada en ciertos casos de los conflictos de calificación²¹.

Por su parte, la OCDE ha establecido su visión institucional del tema, la cual quedó plasmada en los comentarios al modelo. En ese sentido, frente a la obligación contenida en el artículo 23 del Modelo de la OCDE, es decir, en lo que atañe al deber del país de la residencia de eliminar la doble tributación cuando una renta también es gravable en la fuente, bien sea a través del método del crédito fiscal o de la exención, se ha concluido que la residencia debe respetar la calificación hecha en primera medida por la fuente:

A este respecto deben considerarse distintas situaciones. Cuando, por las diferencias existentes entre la legislación interna del Estado de la fuente y el Estado de residencia, el primero de ellos aplica a un determinado elemento de renta o de patrimonio disposiciones de Convenio distintas a las que hubiese aplicado el Estado de residencia a ese mismo elemento, no por ello la renta deja de ser gravada de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio a tenor de su aplicación e interpretación por el Estado de la fuente. En este tipo de caso, los dos artículos exigen por lo tanto que el Estado de residencia conceda

21 Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (Amsterdam: IBFD, 2007).

una desgravación para evitar la doble imposición a pesar del conflicto de calificación resultante de las diferencias existentes entre las legislaciones internas²².

Según se desprende de la anterior cita, la primera propuesta de solución no solo tiene apego en importante doctrina internacional sino también en la interpretación oficial de la OCDE al respecto. Como puede evidenciarse, la adopción de esta postura permite dar una solución satisfactoria a los conflictos de calificación.

Segunda estrategia de solución: prevalencia de la calificación del país de la residencia

En la otra orilla se encuentra una tendencia minoritaria que se empeña en aseverar que no existe ningún fundamento en los CDI que permita concluir de manera tajante o cierta que la calificación de la fuente es la que debe primar. Frente a esta postura, debe indicarse que se sostiene que al tener ambos Estados un estatus igualitario, no sería posible obligar a una de las partes a obedecer una postura basada en las normas internas de la otra. Lo anterior también teniendo en cuenta que, a la larga, ambos países deben aplicar conjuntamente el CDI²³. Sin embargo, consideramos que esta posición no ofrece ninguna solución a la ardua problemática de los conflictos de calificación.

22 Comentarios al artículo 23 del Modelo de la OCDE.

23 Klaus Vogel, *On Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital* (Londres: Kluwer Law, 2015).

Tercera estrategia de solución: empleo del artículo 31.4 de la CVDT

Una tercera alternativa nace del seno de los criterios generales de interpretación de los tratados de la CVDT. En ese orden de ideas, se resalta el criterio teleológico antes referido, en virtud del cual las partes pueden darle una interpretación particular a determinado concepto si se puede comprobar que esa fue su clara intención o querer.

Asimismo, el artículo 31 de la CVDT dispone que los tratados deben interpretarse de “buena fe”. Este principio de *bona fide*, que tiene su origen en el derecho romano, es concurrente con la máxima del *pacta sunt servanda*. Así las cosas, los tratados internacionales son vinculantes para las partes.

Procedimiento amistoso: un aliado en la sombra

Más allá de cualquier discusión doctrinal planteada con anterioridad, debe recalcarse el siguiente interrogante: frente a un caso de conflictos de calificación, ¿existe en los CDI alguna herramienta que permita a las autoridades tributarias llegar a un acuerdo en lo que respecta a la interpretación de las disposiciones del tratado?

En efecto, existe un mecanismo autónomo de los CDI que procura resolver cualquier dificultad o duda frente a la forma en que se debe interpretar el tratado. En ese sentido, se establece un procedimiento para que los problemas derivados de la aplicación de un CDI se resuelvan de manera amigable.

Sin embargo, y pese a la noble finalidad del procedimiento amistoso, en la práctica existe gran incertidumbre con respecto a la verdadera forma en que este opera. Lo anterior sin dejar de lado que también se presentan

inconvenientes con respecto a los verdaderos alcances del procedimiento amistoso, más aún cuando no se ha contemplado un sistema de arbitramento.

Estas preocupaciones señaladas poseen una connotación aún mayor para la situación colombiana, en la medida en que no existe ningún tipo de reglamentación que señala la forma de operación de estas herramientas pese a que Colombia ha suscrito diversos CDI que prevén esta forma de solución de controversias.

Sin embargo, es fundamental hacer hincapié en el hecho de que el instrumento multilateral de la OCDE o MLI no tendrá incidencia para la solución de la problemática toda vez que, dadas las reservas al acuerdo multilateral realizadas tanto por Colombia como por España, no serán aplicables las reglas del mecanismo de procedimiento amistoso allí previstas ni tampoco se acogió la figura del arbitramento.

SOLUCIÓN

Para el caso en desarrollo, consideramos que la tercera propuesta de solución es la más apropiada. Dicho lo anterior, no resulta pretencioso concluir que fue la voluntad de las partes contratantes el darle una definición especial a los términos *servicio técnico*, *asistencia técnica* y *consultoría*. Lo anterior se desprende del hecho de que, en una situación normal, estas rentas no estarían incluidas en el artículo de regalías, al ser el artículo de los beneficios empresariales el lugar por antonomasia para la tributación de estos elementos.

Resulta de sana lógica colegir que la intención de las partes fue plasmada en el Protocolo del CDI colombo-español, el cual forma parte integral del tratado, y donde

se señala expresamente que las disposiciones del artículo 12 solo aplicarán frente a servicios de asistencia técnica cuando estos se suministren a través de medios electrónicos. Por lo tanto, frente a los servicios técnicos y de consultoría no se dispuso de una regla similar, con lo cual estas rentas deberán considerarse regalías sea que se presten o no a través de medios electrónicos.

PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

Se presenta una proposición normativa en virtud de la cual se desarrolle un proyecto de decreto que realice una regulación integral sobre la forma como los contribuyentes nacionales puedan acceder al procedimiento amistoso previsto en los múltiples CDI celebrados por Colombia. Para la problemática planteada, la elaboración de este proyecto de decreto permitirá tener una herramienta para solucionar los conflictos de calificación derivados de los conceptos antagónicos de las autoridades tributarias de Colombia y España.

Exposición de motivos

Desde hace más de una década ha sido la intención del Gobierno de Colombia buscar fomentar incentivos para el aumento numérico y cuantitativo de la inversión extranjera directa en el territorio nacional y así crear un ambiente competitivo de negocios para los inversores extranjeros.

A raíz de lo anterior, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público abandonó su escepticismo frente a la utilidad de los convenios internacionales, y elaboró un listado de

carácter decisivo que contenía principalmente el inventario del grupo de países con mayor importancia estratégica en términos de inversión y comercio para el país.

Fruto del procedimiento señalado, se iniciaron negociaciones para celebrar tratados internacionales de índole comercial, de inversión, de cooperación y, fundamentalmente, de carácter tributario. Así se llegó a los convenios para evitar la doble imposición, que dieron como resultado la firma de varios acuerdos y su plena vigencia.

En orden cronológico se han celebrado los siguientes acuerdos de doble imposición: España (2006)²⁴, Chile (2009)²⁵, Suiza (2009)²⁶, Canadá (2011)²⁷, México (2012)²⁸,

24 Vigente integralmente a partir del 1.º de enero del 2009. Ratificado mediante la Ley 1082 del 31 de julio del 2006. Declarado constitucional mediante sentencia de la Corte Constitucional C-383 del 2008 (M. P. Nilson Pinilla Pinilla).

25 Vigente integralmente a partir del 1.º de enero del 2010. Ratificado mediante la Ley 1261 del 23 de diciembre del 2009. Declarado constitucional mediante sentencia de la Corte Constitucional C-577 del 2009 (M. P. Humberto Sierra Porto).

26 Vigente integralmente a partir del 1.º de enero del 2012. Ratificado mediante la Ley 1433 del 31 de julio del 2009. Declarado constitucional mediante sentencia de la Corte Constitucional C-460 del 2010 (M. P. Jorge Iván Palacio Palacio).

27 Vigente integralmente a partir del 1.º de enero del 2013. Ratificado mediante la Ley 1459 del 29 de junio del 2011. Declarado constitucional mediante sentencia de la Corte Constitucional C-295 del 2012 (M. P. Juan Carlos Henao Pérez).

28 Vigente integralmente a partir del 1.º de enero del 2014. Ratificado mediante la Ley 1568 del 2 de agosto del 2012. Declarado constitucional mediante sentencia de la Corte Constitucional C-221 del 2013 (M. P. Jorge Iván Palacio Palacio).

Corea del Sur (2013)²⁹, India (2013)³⁰, Republica Checa (2013)³¹ y Portugal (2013)³².

Estos acuerdos buscan eliminar la doble tributación estableciendo límites al poder tributario de los países firmantes basados en el principio de reciprocidad. Sin embargo, es posible que debido a diferencias en criterios interpretativos y en las legislaciones internas de los países, se presenten conflictos de calificación de rentas que desnaturalizarían su aplicación.

Partiendo de la base de que todos los convenios antes referidos contienen cláusulas de procedimiento amistoso, resulta imperativo implementar legislación positiva que concrete estos acuerdos para que de manera consensuada sea posible su aplicación homogénea. Por lo tanto, es fundamental señalar las causales que permitan iniciar a petición de una de las partes un procedimiento amistoso, así como señalar su trámite, costo, forma de acceso y la garantía del respeto al derecho de defensa.

29 Vigente integralmente a partir del 3 de julio del 2014. Ratificado mediante la Ley 1667 del 16 de julio del 2013. Declarado constitucional mediante sentencia de la Corte Constitucional C-260 del 2014 (M. P. Luis Ernesto Vargas Silva).

30 Vigente integralmente a partir del 7 de julio del 2014. Ratificado mediante la Ley 1668 del 16 de julio del 2013. Declarado constitucional mediante sentencia de la Corte Constitucional C-238 del 2014 (M. P. Nilson Pinilla Pinilla).

31 No se encuentra vigente. Ratificado mediante la Ley 1690 de diciembre 17 del 2013. Declarado constitucional mediante la Sentencia de la Corte Constitucional C-049 del 2015 (M. P. Nilson Pinilla Pinilla).

32 Vigente integralmente a partir del 31 de enero del 2015. Ratificado mediante la Ley 1692 del 17 de diciembre del 2013. Declarado constitucional mediante sentencia de la Corte Constitucional C-667 del 2014 (M. P. Gabriel Mendoza Martelo).

**MINISTERIO DE HACIENDA
Y CRÉDITO PÚBLICO
DECRETO**

Por el cual se reglamenta el procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

En ejercicio de las facultades constitucionales y legales, en especial las conferidas por el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y el Decreto Ley 765 del 2005,

CONSIDERANDO:

Que Colombia ha iniciado un proceso de internacionalización tributaria a través de la celebración de convenios para evitar la doble imposición, por lo que se hace necesario reglamentar el procedimiento amistoso previsto en estos acuerdos. Asimismo, que se requiere darle aplicación y desarrollo al mecanismo mediante el cual sea posible resolver cualquier controversia derivada de los tratados tributarios.

DECRETA:

CAPÍTULO I

ÁMBITO DE APLICACIÓN

Artículo 1. El presente decreto aplica exclusivamente frente a la cláusula de procedimiento amistoso prevista en los tratados tributarios debidamente ratificados por el Estado colombiano.

Artículo 2. Podrán solicitar el inicio de un procedimiento amistoso los contribuyentes residentes fiscales en

Colombia o en cualquier país con el cual exista un convenio para evitar la doble imposición vigente.

Artículo 3. Los contribuyentes mencionados en el artículo anterior solo podrán solicitar ante la autoridad tributaria el inicio de un procedimiento amistoso en los siguientes casos:

3.1. Cuando por motivo de la aplicación de las disposiciones del tratado se considere que se genera una imposición no conforme con las directrices de este.

3.2. En los casos en los cuales sea necesario resolver conjuntamente dudas en torno a la interpretación o aplicación de las disposiciones contenidas en el tratado.

3.3. Para los fines de resolver las reglas de desempate en caso de que el contribuyente sea considerado residente fiscal por ambos Estados contratantes.

3.4. Cuando por motivo de un ajuste en los precios de transferencia sea necesario un reajuste en el otro Estado contratante.

3.5. Para los fines de determinar si la modificación o creación de un impuesto está incluida en el ámbito objetivo del tratado.

PARÁGRAFO: La DIAN podrá iniciar de oficio un procedimiento amistoso cuando advierta o tenga indicios de la existencia de un abuso en materia tributaria.

Artículo 4. La DIAN deberá garantizar el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente en las diferentes actuaciones que se lleven a cabo.

CAPÍTULO II COMPETENCIA FUNCIONAL

Artículo 5. Le corresponderá a la Subdirección de Fiscalización Internacional de la DIAN, a través de su director, tramitar las solicitudes de procedimiento amistoso ante las autoridades tributarias correspondientes.

PARÁGRAFO. Para los efectos de lo anterior, se deberá crear, en un plazo no mayor de seis meses, el Comité de Evaluación de Procedimiento Amistoso, que hará el seguimiento a los trámites de los procedimientos amistosos en curso.

Artículo 6. La DIAN deberá establecer medios idóneos que permitan garantizar la privacidad de la información allegada por los contribuyentes y las autoridades tributarias de los otros Estados.

CAPÍTULO III FORMATO

Artículo 7. La DIAN, en un plazo no mayor a tres (3) meses, prescribirá el formulario mediante el cual los contribuyentes deberán presentar las solicitudes particulares de procedimiento amistoso. Toda solicitud debe hacerse por escrito y no por los servicios electrónicos.

CAPÍTULO IV COSTOS

Artículo 8. La solicitud de un procedimiento amistoso no tendrá costo alguno para el contribuyente.

Artículo 9. No obstante lo anterior, la DIAN determinará en cuáles casos será necesaria la prestación de una caución previa por parte del contribuyente.

Artículo 10. Cuando el resultado del procedimiento amistoso sea resuelto conjuntamente por ambas partes en contra del contribuyente solicitante, este deberá liquidar una sanción equivalente al 10 % sobre el valor de la suma controvertida.

CAPÍTULO V PLAZOS

Artículo 10. Los plazos para la solicitud del procedimiento amistoso estarán determinados por lo indicado en cada acuerdo.

Artículo 11. Una vez resuelto el procedimiento amistoso, los contribuyentes podrán corregir sus declaraciones tributarias en los casos en los que haya operado sobre ellas el fenómeno de la firmeza.

Artículo 12. VIGENCIA. El presente decreto rige a partir de su publicación y deroga las disposiciones que le sean contrarias.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE,

FORMATO DE SOLICITUD DE PROCEDIMIENTO AMISTOSO

(1) Aplicación del procedimiento amistoso previsto en el Convenio para Evitar la Doble Imposición: (Nombre el otro Estado contratante)

(2) Administración tributaria del otro Estado Contratante
(a) Autoridad tributaria (nombre y dirección)

(3) Datos del solicitante

(a) Nombre o razón social del solicitante

(b) Número de identificación tributaria

(c) Dirección y teléfono

(d) Correo electrónico

(4) Motivos por los cuales se solicita el procedimiento amistoso

(a) Causal invocada

(b) Periodo gravable

(c) Resumen de los hechos

(d) Propuesta solicitada

(5) Otra información

(a) ¿Ha solicitado el inicio de un procedimiento amistoso en el otro Estado contratante?

SÍ NO

(b) ¿Los motivos de fondo para solicitar el procedimiento amistoso se encuentran siendo discutidos por la DIAN?

SÍ NO

(c) ¿Ha llegado a algún acuerdo con la otra autoridad tributaria?

SÍ NO

(6) Apoderado

Indique la información general del apoderado

Firma

BIBLIOGRAFÍA

- Avery Jones, John. "Problems of Categorizing Income", en *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*, editado por Paul Kirchhof, Moris Lehner, Kees Van Raad, Arndt Raupach y Michael Rodi, 9-26. Londres: Kluwer Law International, 2002.
- Avi-Yohan, Reuven. "Double Tax Treaties: An Introduction", en *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties, and Investment Flows*, editado por Sauvart y Sachs, 73-99. Oxford: Oxford University Press, 2009.
- Avi-Yohan, Reuven, Omri Marian y Nicolas Santorini. *Global Perspectives on Income Taxation Law*. Oxford: Oxford University Press, 2010.
- Boulle, Laurence. *The Law of Globalization: An Introduction*. Londres: Wolters Kluwer Law & Business, 2009.
- Brauner, Yariv. "An International Tax Regime in Crystallization". *Tax Law Review*, n.º 56 (2003): 1-80.
- Castro, José Manuel. Los conflictos de calificación en los CDI: comentarios sobre el *approach* de la OCDE. *Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 15 (2012).
- Engelen, Frank. *Interpretation of Tax Treaties Under International Law*. Ámsterdam: IBFD, 2007.
- Finnerty, Chris, Paulus Merks, Mario Petriccione y Raffaele Russo. *Fundamentals of International Tax Planning*, editado por Raffaele Russo. Ámsterdam: IBFD, 2007.
- Jessup, Philip. *Transnational Law*. New Haven: Yale University Press, 1956.
- Kobetsky, Michael. *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*. Cambridge: Cambridge Tax Law Series, 2011.
- Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Viena: Linde, 2010.
- Musgrave, Peggy. "The OECD Model Tax Treaty: Problems and Prospects", en *Tax Policy in the Global Economy: Selected Essays of Peggy B Musgrave*. Northampton: Edward Elgar, 2002.

- Pérez Arraiz, Javier. "La doble imposición internacional, causas y métodos para evitarla", en *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro*, dirigido por Lucy Cruz de Quiñones, 529-552. Bogotá: Universidad del Rosario e ICDT, 2010.
- Pires, Manuel. *International Juridical Double Taxation of Income*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989.
- Uckmar, Victor. "Double Taxation Conventions", en *International Tax Law*, editado por Amatucci, 160-185. Frederick: Wolters Kluwer Law & Business, 2012.
- Van den Bossche, Peter y Werner Zdouc. *The Law and Policy of the World Trade Organization*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013.
- Vogel, Klaus. "Double Tax Treaties and Their Interpretation". *International Tax & Business Lawyer* 4, n.º 1 (1986).
- Vogel, Klaus. *On Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital*. Londres: Kluwer Law, 2015.

TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA Y AHORRO VOLUNTARIO: UNA ALTERNATIVA INDIVIDUAL Y COLECTIVA PARA ALCANZAR METAS*

Óscar Andrés Álvarez Torres

* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.227>

Preocupado por la situación económica del país, los bajos ingresos de sus trabajadores y la poca cultura para el ahorro, Francisco, un ciudadano hecho a pulso y trabajo, por medio de la asesoría de un abogado especialista en impuestos, decide embarcar a sus empleados en tres alternativas de ahorro voluntario con el fin de que puedan atender aquellas contingencias que devienen con el paso de los años y, en la misma medida, aliviar su carga tributaria.

PALABRAS CLAVE

Ahorro voluntario, tributación, aportes voluntarios, contribuciones a fondos de pensiones obligatorias y voluntarias, seguro privado de pensiones, monotributo, cesantías voluntarias, seguro privado de pensiones, rentas exentas.

GLOSARIO

Ahorro voluntario: Todo ahorro adicional realizado por las personas y canalizado a través del sistema financiero colombiano, destinado para situaciones o contingencias a largo plazo.

Aporte voluntario: Toda contribución que se realiza a un fondo de pensiones obligatorias o voluntarias, dependiendo del tipo de plan, abierto o institucional, o a una cuenta de ahorro para el fomento de ahorro para la construcción.

Banco Interamericano de Desarrollo, BID: Organización internacional de carácter financiero, con sede en Estados Unidos y creada para financiar proyectos viables de desarrollo económico y social.

Cesantías: Prestación social reconocida por la ley al trabajador para contrarrestar aquellas ocasiones en las que queda cesante. No obstante, se permite su uso para la financiación de la educación del empleado o sus dependientes o la adquisición, remodelación o financiación de vivienda.

Cumplimiento de requisitos legales: Uno de los tres requisitos establecidos por la ley para el retiro de los aportes voluntarios con beneficio tributario. Estos son:

permanencia del aporte por un periodo de diez años, requisitos de pensión o adquisición de vivienda.

Informalidad laboral: Práctica generalizada en el mundo, en virtud de la cual no se le reconocen al trabajador todas las garantías prestacionales y de seguridad social establecidas en la legislación de cada país.

Mesada pensional: Valor mensual que recibe un pensionado por concepto de la pensión.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE: Organismo que tiene como misión promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas en el mundo.

Ordenamiento jurídico: Todas las normas legales, reglamentarias y demás que conforman el sistema normativo colombiano.

Pensión: Prestación económica reconocida por el ordenamiento jurídico colombiano para la protección de la vejez a aquellas personas que hayan cumplido los requisitos previamente establecidos en la Ley 100 de 1993.

Renta exenta: Valores que la ley ha determinado que no serán objeto imponible y en consecuencia se encuentran eximidos del impuesto.

Renta de capital: De acuerdo con la Ley 1819 del 2016, aquellos ingresos que provienen de intereses, arrendamientos, rendimientos financieros o explotación de derechos de propiedad intelectual.

Requisitos de pensión: Cumplimiento de todos los hechos establecidos por la ley para recibir una pensión. Depende del régimen al cual se encuentre afiliada la persona; así, en el régimen de prima media con prestación definida es el número de semanas cotizadas y el cumplimiento de la edad. En el régimen de ahorro individual, la acumulación de un capital que permita sufragar una mesada pensional.

Sistema de identificación o estratificación de potenciales beneficiarios de programas sociales otorgados por el Gobierno, Sisbén: A través de un puntaje otorgado a las personas, se clasifican de acuerdo con sus capacidades socioeconómicas.

Sistema financiero: Conjunto de instituciones, medios, mercados, entidades de control, cuya finalidad es canalizar el ahorro de las personas, por medio de inversiones.

Vivienda: A pesar de no tener una definición expresa en el ordenamiento fiscal colombiano, para efectos tributarios es el lugar de casa o habitación cubierto, destinado a la morada o permanencia de una persona.

TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA Y AHORRO VOLUNTARIO: UNA ALTERNATIVA INDIVIDUAL Y COLECTIVA PARA ALCANZAR METAS

Francisco Torres es un ciudadano colombiano nacido en zona rural del municipio de Cerinza (Boyacá). Creció en el seno de una familia campesina y durante su niñez fue testigo de la baja percepción de ingresos que tenían sus padres. En vista de esa situación, decidió salir de su casa con la idea de buscar un mejor futuro. Llegó a Duitama (Boyacá), una ciudad de grandes oportunidades donde encontró trabajo como almacenista de una empresa fabricante de prendas de vestir.

Muy responsable en el desempeño de sus labores, fue ascendiendo en los diversos cargos de la compañía. Dentro de esa cadena de ascensos su empleador lo designó como vendedor de la empresa. Esa nueva labor comprendía la venta y representación de la compañía en diferentes pueblos, en departamentos como Casanare, Cundinamarca, Boyacá y Santander.

Durante sus largas travesías por el país, en el desarrollo de su nuevo puesto, fue conociendo y entablando amistad con varios clientes, quienes aparte de ser propietarios de almacenes de venta de ropa formal e informal, poseían hoteles, fincas, casas y otro tipo de bienes. Observando detalladamente el modelo de negocio desarrollado por sus compradores, preguntando y hablando, estos le aconsejan que la mejor alternativa para cumplir sus diversos objetivos económicos es por medio del ahorro.

El ahorro es una gran fuente de financiación a largo plazo que permite construir un mejor futuro, ayudar a cubrir diferentes contingencias y, lo más importante, poder obtener un ingreso constante en aquella etapa de la vida cuando disminuye la capacidad laboral y no se puede trabajar de la misma manera que en la juventud: la vejez. Fue así como empezó a guardar en una alcancía parte de sus ingresos con el fin de algún día poder tener su propia *boutique*.

Cansado de la monotonía de su trabajo, con la idea de conocer nuevos horizontes, decidió utilizar esos ahorros para arrendar un local y así cumplir con la meta trazada en años anteriores: tener su propio almacén de venta de ropa. Esa decisión lo obligó a trasladarse a Bogotá, que resultó ser el lugar ideal, pues sus ingresos empezaron a incrementarse mensualmente de una forma que él no se imaginaba.

Francisco se caracterizaba por ser muy innovador, inteligente y hábil para los negocios. Por ello, compró una fábrica de camisas, para ensamblar las prendas que vendería de ahora en adelante en su almacén de la capital, en San Victorino, y surtir a los diferentes clientes alrededor del país que conoció en sus épocas de vendedor. Asimismo, adquirió una bodega grande, la cual le sería de gran utilidad para almacenar la mercancía producida.

Preocupado por la situación del país, la informalidad en el empleo¹ –esto es, la falta de suscripción de contratos laborales y su consecuente contribución al Sistema General de la Seguridad Social, además de los bajos ingresos y la poca cultura de ahorro en la sociedad colombiana–, pensó que una forma de incentivar y ayudar a todos sus trabajadores sería por medio del reconocimiento de beneficios económicos que, sin tener carácter salarial ni estar a disposición del empleado, estuvieran sujetos al cumplimiento de una condición específica en el futuro.

Bajo ese ideal, leyendo la prensa se dio cuenta de un título muy llamativo que decía: “Hay que incentivar el ahorro para el largo plazo”². Era una entrevista que se le hacía al presidente de un fondo de pensiones en la que se señalaba que había que fomentar las expectativas del ahorro con fines de largo plazo para no dejar las cargas de la vejez en manos de las pensiones obligatorias normalmente cotizadas por el empleador y trabajador.

Percibiendo la necesidad de fomentar el ahorro con fines pensionales dentro de su compañía, contactó a una administradora de fondo de pensiones para solicitar asesoría acerca de las diferentes alternativas de ahorro voluntario que les permitan a sus empleados atender las diferentes calamidades que puedan sobrevenir.

- 1 Para la OIT “El empleo informal puede tener características como falta de protección en casos como el no pago de salarios, obligación de hacer sobretiempo o turnos extraordinarios, despidos sin aviso ni compensación, condiciones de trabajo inseguras y ausencia de beneficios como las pensiones, el reposo por enfermedad o el seguro de salud”. “Economía informal” (s. f.). *Organización Internacional del Trabajo*, <https://www.ilo.org/global/topics/employment-promotion/informal-economy/lang-es/index.htm>.
- 2 *Portafolio*, 10 de octubre del 2016, 19.

Es así como a pocos días de haberse comunicado con la administradora de fondos de pensiones concretó una reunión con Soledad García, empleada de la entidad referida, quien lleva alrededor de diez años como asesora en temas de pensión voluntaria y obligatoria. Escuchando detenidamente la situación en la que se encuentra don Francisco, ella le expone de manera clara varias opciones:

- ▶ La suscripción a un seguro de vida a largo plazo con fines pensionales para Francisco. Este mecanismo de ahorro consiste en el pago periódico de unas primas, equivalentes a un ahorro, con características de ahorro a largo plazo o pensionales, que permiten cubrir los riesgos de muerte y sobrevivencia. Al final, la persona recibe una indemnización, la cual se podrá deducir de su declaración del impuesto de renta siempre y cuando se cumplan algunos de los requisitos mencionados en la ley.
- ▶ La creación de un plan institucional de aportes condicionados a favor de sus empleados. Los denominados planes empresariales o de pensiones consisten en aportes realizados por parte de una persona natural o jurídica denominada patrocinadora, a favor de sus trabajadores, quienes para estos efectos se denominarán partícipes. En este caso los aportes que hace el empleador serán deducibles en el año del aporte. Por parte del partícipe, será un ingreso deducible en el periodo gravable en el que se consolide la prestación.
- ▶ Como su jefe de personal, quien además se desempeña como administrador, es una persona con un promedio de ingresos de cuatro millones de pesos mensuales, recién casada y con el objetivo cercano de adquirir vivienda propia, se le recomienda hacer

aportes a una cuenta de ahorro para el fomento de la construcción.

- ▶ En cuanto a su contador, una persona con ingresos de alrededor de tres millones de pesos mensuales, recomienda realizar un aporte periódico a un plan individual voluntario de pensión. Este tipo de contribuciones constituyen un ahorro para complementar las pensiones obligatorias, destinado a personas dependientes e independientes con el fin de mejorar su calidad de vida en el momento de obtener una pensión.

Más allá de la voluntad de ayudar a sus colaboradores, dentro de la asesoría realizada por Soledad se detalló con claridad que en el Estatuto Tributario (ET) colombiano existen ciertos incentivos al ahorro que le permiten al señor Torres dinamizar sus ingresos, con el uso de planeaciones tributarias en donde se disminuya la base gravable, tanto de la sociedad, como la suya en condición de persona natural contribuyente.

Acatando de forma parcial la propuesta hecha por parte de la asesora pensional, se dirigió a su abogado de confianza, especialista en tributación, con estudios en el exterior sobre el ahorro voluntario, para que analice lo planteado por el asesor de pensiones y determine el impacto que puede traer la implementación de esa estrategia para él, la sociedad, su contador y su jefe de personal.

PROBLEMÁTICA

En una sociedad sin cultura de ahorro a largo plazo y donde las normas que lo regulan no son estables, ¿son los

seguros de vida con fines pensionales, los planes institucionales de pensiones, los aportes a pensión voluntaria y a las cuentas de ahorro para el fomento de la construcción –figuras previstas en el sistema tributario colombiano (ET, artículos 126.1 y 126.4)–, verdaderos instrumentos utilizados en la práctica para incentivar el ahorro voluntario? ¿En qué situación se encuentra Colombia respecto a otras jurisdicciones?

ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

Desde que los padres toman la decisión de brindarles educación a sus hijos, lo ideal es contratar los servicios de una institución educativa, donde se va a formar de manera integral y adecuada. En todo caso, la mayoría de escuelas, jardines, colegios e incluso universidades no ofrecen una cátedra, diplomado, taller o clase que instruya sobre la importancia del ahorro. Esta situación estimula mayores gastos y consumo en los menores, quienes no aprenden a ahorrar en su adultez.

Por la falta de educación en el ahorro, se ilustra a continuación la situación en la que actualmente se encuentra el país en este tema, así como los desafíos a los que deberá enfrentarse, preguntándose: ¿Por qué se debería ahorrar más?

Como lo señala un estudio realizado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), las personas tienen la idea de que el ahorro es un mecanismo mediante el cual se suplen ciertas circunstancias de necesidad y falta de ingresos económicos en el futuro. Sin embargo, ese es un pensamiento erróneo, porque se debe ahorrar para invertir en salud, educación, vejez y apoyo a los integrantes del núcleo familiar que no cuentan con la edad suficiente o promedio para trabajar. En síntesis, la preservación de un

capital adquirido fruto del trabajo y esfuerzo de las personas obliga a invertirlo en los buenos tiempos y no solo cuando subsista una grave escasez.

En Latinoamérica y el Caribe no se ha implementado por múltiples factores una cultura de ahorro, ni se ha determinado la forma de canalizarlo eficazmente en la economía. Se han identificado a grandes rasgos tres factores que han impedido que el ahorro en esta región del planeta sea un elemento esencial en una economía, en el que converjan y participen dinámicamente los individuos, las personas jurídicas y el Estado.

Un dilema de gran preocupación es la falta de acceso a los sistemas financieros, porque

[...] los hogares que carecen de acceso a buenos instrumentos financieros de ahorro pueden optar por ahorrar de otras maneras –acumulando efectivo o joyas, comprando bienes durables o invirtiendo en la empresa familiar– que quizá no sean las más productivas desde el punto de vista agregado³.

En la actualidad, “la ausencia de instrumentos de ahorro a largo plazo puede hacer que las inversiones se alejen de los proyectos que requieren plazos de maduración prolongados, necesarios para aumentar la productividad y el crecimiento económico”⁴, como proyectos inmobiliarios, educación de los hijos o la compra de un hogar para la vejez.

3 Eduardo Cavallo y Tomás Serebrisky, *Ahorrar para desarrollarse: cómo América Latina y el Caribe puede ahorrar y mejorar* (Washington: Banco Interamericano de Desarrollo, 2016), 3.

4 *Ibid.*, 5.

Otro factor es la crisis de los sistemas jubilatorios, a raíz del abrupto cambio demográfico en la población de América Latina y el mundo. Los sistemas de reparto⁵ y capitalización⁶, este último implementado en la década de los ochenta en Chile y acogido en Colombia en 1993 por medio de la Ley 100, no han logrado una satisfacción del cien por ciento de las expectativas pensionales, por cuanto las mesadas no alcanzan a compensar al menos el noventa por ciento del ingreso base de cotización. Además, menos de la mitad de la población del continente americano ahorra para su retiro haciendo contribuciones al sistema jubilatorio.

A consecuencia de los dos primeros supuestos, no se cuenta con instrumentos de ahorro a largo plazo que permitan hacer mejores inversiones, las cuales necesitan mayor duración para obtener la rentabilidad adecuada. Lo ideal en esta serie de países y Colombia, en especial, es incentivar el ahorro para la adquisición de vivienda, proyecto a corto plazo, sin explorar otra serie de recursos o de mecanismos, que permitan hacer otro tipo de inversión.

Partiendo de esos problemas que afectan la capacidad de ahorro de los individuos, el derecho tributario es

- 5 *Sistema de reparto*: es un régimen de pensión en el que los cotizantes, a través de sus aportes, financian las prestaciones ya reconocidas por el sistema. En Colombia, está el régimen de prima media con prestación definida, en virtud del cual la pensión se obtiene una vez se hayan cumplido con la edad y semanas cotizadas, según lo establece la Ley 100 de 1993. Aquí los aportes a pensión van a una cuenta única administrada por Colpensiones.
- 6 *Sistema de capitalización individual*: las cotizaciones se realizan ante una administradora de fondos de pensiones. Son aportes individuales, por cuanto entran a una cuenta personal del afiliado, la cual gozará del beneficio de inembargabilidad. El reconocimiento y monto de la pensión dependerá del capital acumulado en la cuenta a lo largo de su vida laboral.

una fuerte herramienta para incentivarlo. Por consiguiente, ahorrar beneficia a los individuos de la sociedad para afrontar mejores épocas, y a las empresas para que sean más productivas y puedan emplear más trabajadores. También contribuye a que los gobiernos tengan la capacidad de desarrollar proyectos de infraestructura en el país construyendo puentes, carreteras, aeropuertos, puertos, terminales, entre otras obras.

De igual forma,

[...] los impuestos también tienen un impacto directo en el ahorro porque los ingresos tributarios constituyen uno de los componentes del ahorro, y tienen, así mismo, un impacto indirecto a través de los incentivos que ofrecen a los individuos y a las empresas para ahorrar⁷.

Como el ahorro proviene de ingresos percibidos por el contribuyente, la imposición de gravámenes y beneficios sobre este induce al individuo a pensar en su futuro.

En Colombia se ha incentivado el ahorro a través de las contribuciones a fondos de pensiones, cuentas de ahorro para el fomento de la construcción y la suscripción de seguros de vida a largo plazo. Este tipo de aportes recibe un tratamiento beneficioso de carácter fiscal, al igual que en varios países de la OCDE donde se proveen ventajas impositivas y otros incentivos financieros para estimular los ahorros para la etapa de jubilación en sistemas privados de pensiones⁸. Esta serie de estímulos por lo general se refieren a exenciones en el impuesto sobre la renta, tanto para el aporte como el retiro, siempre y cuando se cumplan

7 Cavallo y Serebrisky, *Ahorrar para desarrollarse*, 8.

8 OECD, *Project on Financial Incentives and Retirement Savings. Project Outline 2014-2016*, 1.

ciertas condiciones, entre ellas una muy importante: haber cumplido los requisitos de pensión.

Dentro de la legislación fiscal colombiana, estos beneficios han sufrido bastantes modificaciones en los últimos seis años, debido a las recientes reformas, como las establecidas en la Ley 1607 del 2012, 1819 del 2016 y 1943 del 2018, en las cuales se disminuyó en gran medida el beneficio establecido desde tiempo atrás.

Construyendo un poco de historia al respecto, es importante dividir el estudio de estos mecanismos para estimular el ahorro en dos apartados. Primero, los aportes adicionales o voluntarios que se realizan a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías y seguros privados de pensiones. Segundo, el incentivo al ahorro a largo plazo para el fomento de la construcción implementado por la Ley 488 de 1998.

A través del artículo 9 de la Ley 49 de 1990 se adicionaron varios artículos al ET que reglamentaron las operaciones de los fondos pensiones y cesantías. Dentro de ellos se destaca la introducción a la regulación tributaria del artículo 126.1. Con miras a incentivar el ahorro, se estableció que eran deducibles para efectos de la renta los aportes que hicieran a estas entidades los empleadores o patrocinadoras⁹, al igual que las aportaciones que hiciera un partícipe independiente a título de cesantías, sin que excedieran la doceava parte del ingreso tributario al año.

Desde aquella época se empezó a imponer un límite a estas contribuciones, que a decir verdad en la actualidad no guardan congruencia con lo que piden los estudios internacionales. Por los cambios demográficos de las so-

9 Según el D. 663/1993, "Son entidades patrocinadoras del fondo de pensiones aquellas empresas, sociedades, sindicatos, asociaciones o gremios que participan en la creación o desarrollo del plan".

ciudades, el crecimiento de la expectativa de vida de la población mundial, conjugado con la falta de ahorro y la escasez de personal que contribuya económicamente con el sistema, se requiere un incremento de la protección del ahorro con fines pensionales.

En 1997, con la Ley 393, se introdujo un nuevo instrumento financiero para el ahorro, denominado *seguros privados de pensiones*, esto es, se otorgó el mismo beneficio sobre el impuesto de la renta a los aportes destinados a la suscripción de ese tipo de pólizas. Además, se estableció que los aportes realizados por el trabajador o el empleador, en cabeza de aquel empleado, serían considerados como ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

También trajo una novedad al respecto, por cuanto desdibujó la figura del ahorro con fines pensionales al establecer que gozarían del mismo beneficio los aportes y rendimientos retirados después de cinco años. En consecuencia, la reforma de 1997 no permitió la conservación de esos dineros en el fondo durante más periodos fiscales.

La modificación hecha al artículo por la Ley 488 de 1998 incrementó el límite de beneficio al 30 % del ingreso laboral o tributario al año. Los aportes voluntarios realizados a las entidades mencionadas¹⁰ en dicha normativa fueron considerados un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, hasta la reforma tributaria de la Ley 1607 del 2012.

En ese año, en aras de generar empleo y reducir la igualdad entre los contribuyentes se presentó ante el Congreso de la República el proyecto de Ley 134 “por medio del cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”. En él, se modifica la naturaleza jurídica tributaria de los aportes voluntarios que hagan

10 A las entidades administradoras de los fondos de pensiones voluntarias y seguros pensionales.

los trabajadores a los fondos de pensiones y las cuentas de ahorro para el fomento de la construcción, al pasar a ser tomados como una renta exenta.

No obstante, el gobierno de turno, con el fin de respetar los principios de equidad y progresividad del sistema tributario¹¹, limita el monto de los aportes realizados a los fondos de pensiones voluntarias, cuentas de ahorro para el fomento de la construcción, y contribuciones al sistema obligatorio de pensiones a 3800 UVT anuales. En conclusión, se promulgó la Ley 1607 del 2012, y esta serie de aportes se consideraron renta exenta; la suma de ellos no podría superar el 30 % del ingreso tributario del año, como tampoco un monto máximo de 3800 UVT. Las cesantías de los independientes tuvieron un límite de 2500 UVT, conservando el aspecto de la doceava parte del ingreso anual.

Por otra parte, se introdujo al ordenamiento jurídico tributario colombiano el incentivo al ahorro de largo plazo para el fomento de la construcción al adicionar el artículo 126.4 del ET, a través de la Ley 488 de 1998. Estipuló que los aportes realizados a las cuentas de ahorro denominadas Ahorro para el Fomento de la Construcción (AFC) serían ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y que conservarían tal condición, siempre y cuando fueran retirados para la adquisición de vivienda financiada o sin financiación, o que su permanencia en la cuenta fuera superior a cinco años.

Corriendo la misma suerte que los aportes voluntarios, a partir de la reforma de la Ley 1607 del 2012 empezaron a considerarse rentas exentas. Además, el aporte no podía superar un monto mayor que el adicionado a

11 Mauricio Cárdenas Santamaría, Proyecto de Ley, Exposición de motivos al proyecto de ley n.º 134 del 2012, “por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”. Ministerio de Hacienda, 2012.

los aportes a pensión obligatoria, fondo de solidaridad pensional y pensión voluntaria, ni el 30 % del ingreso tributario del año. Lo mismo sucedió con la Ley 1819 del 2016: son rentas exentas limitadas al 30 % y forman parte del tope de exención establecido en esa norma.

Esta misma ley implementó un nuevo sistema de depuración del impuesto a la renta, con el fin de generar un mayor recaudo y perjudicando el ahorro. Se indica un sistema cédular que toma en cuenta la fuente de ingresos para clasificarlo, y así depurar la renta gravable. En tal sentido, se crean las siguientes cédulas:

- ▶ Cédula de rentas de trabajo.
- ▶ Cédula de rentas de pensiones.
- ▶ Cédula de rentas de capital.
- ▶ Cédula de rentas no laborales.
- ▶ Cédula de rentas de dividendos y participaciones.

A pesar de que otorga mayor simplicidad que los sistemas anteriores de IMAN e IMAS que trajo la Ley 1607 del 2012, es más recaudatoria y atentó contra el ahorro al limitar el total de las exenciones por cédulas, es decir, al solo permitir deducir como rentas exentas el 40 % de los ingresos laborales o de trabajo, limitados a 5040 UVT; 10 % de las rentas de capital y no laborales, con un límite de 1000 UVT¹². Esta reforma modificó el tratamiento tributario a las contribuciones a pensión obligatoria, situación que analizaremos más adelante.

Con la reforma de la Ley 1943 del 2018, se mantiene el sistema cédular de depuración de renta, pero se crea

12 L. 1819/2016 art. 1. Modifica los artículos 336, 338 y 340 del ET.

una nueva cédula de rentas generales que abarca en una sola las rentas laborales, de capital y no laborales, y solo se permite tomar como rentas exentas y deducciones hasta el 40 % del ingreso, sin que sea superior a 5,40 UVT. De igual forma, impacta más en el ahorro al disminuir el límite de rentas exentas y deducciones de las personas que tienen ingresos por las diferentes cédulas.

En la actualidad el ahorro voluntario de cara a la financiación de una pensión y la adquisición de vivienda, por medio de los instrumentos financieros que ofrecen los fondos de pensiones y cesantías, lo podemos dividir en aportes voluntarios al fondo de pensiones obligatorias, voluntarios a fondo de pensiones voluntarias, planes institucionales o empresariales, y cesantías voluntarias.

Cotizaciones voluntarias al fondo de pensiones obligatorias

Los fondos de pensiones obligatorias forman parte del Sistema General de la Seguridad Social, en especial del Sistema General de Pensiones establecido por la Ley 100 de 1993. Las personas que se encuentran afiliadas al régimen de ahorro individual con solidaridad pueden realizar cotizaciones, periódicas u ocasionales, por valores superiores al establecido como obligatorio por la ley (L. 100/1993, art. 62).

De acuerdo con el artículo 15 de la Ley 1819 del 2016, que modificó el artículo 126.1 del ET, este tipo de aportes son considerados renta exenta, en el momento del aporte no se le practicará retención en la fuente, su valor no podrá ser superior a la suma que adicionada al monto de los aportes voluntarios a pensión (ET art. 126.1) o a cuentas AFC exceda el 30 % del ingreso tributario del año, limitado hasta un monto de 3800 UVT.

En relación con este concepto de incentivo al ahorro, se debe rescatar un elemento asociado a esta última modificación a las disposiciones tributarias. Este se estableció en el artículo 13 (Ley 1819 del 2016), y determina que los retiros parciales o totales de estas cotizaciones voluntarias al fondo de pensión obligatoria que no sean destinadas al financiamiento de una pensión o un retiro anticipado serán una renta gravable en cabeza del aportante en el periodo gravable del retiro. Además, se afirma que la entidad financiera deberá practicar una retención en la fuente sobre el valor retirado del 15 %¹³.

La modificación a la política tributaria del ahorro resulta un avance en pro de la conservación de los dineros provenientes del trabajo de las personas, para garantizarles mayor calidad de vida en la vejez. No obstante, una de las recomendaciones presentadas por el BID relacionadas con el incentivo al ahorro – que debe tenerse en cuenta al elaborar una ley fiscal – sería el incremento del límite de la exención del aporte dentro del impuesto a la renta para las personas que se encuentran a 5 años de pensionarse, esto es, 52 años para las mujeres y 57 para los hombres. Al introducir este planteamiento final en la legislación colombiana, Francisco incrementaría sus aportes en la etapa prepensional y ayudaría a dinamizar el sistema financiero colombiano.

13 L. 1943 del 2018, por medio de la cual se modifica el artículo 55 del ET y se debe practicar una retención del 35 %.

Contribuciones o aportes a fondos de pensiones voluntarias

A diferencia de los anteriores, los fondos de pensiones voluntarias no forman parte del Sistema General de la Seguridad Social en Pensiones y se rigen por las disposiciones del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (arts. 168 y ss., D. 663/1993, D. 2513/1987 y capítulo VI del título III de la parte II de la Circular Básica Jurídica 023 del 2014).

Los aportes a los fondos de pensiones voluntarias no regulados por la Ley 100 de 1993 se consideran una renta exenta, no estarán sujetos a retención en la fuente, siempre y cuando su monto adicionado a los aportes voluntarios al fondo de pensiones obligatorias y a las cuentas AFC no supere el 30 % del ingreso laboral o tributario del año; en todo caso, no puede ser mayor a 3800 UVT. De acuerdo con la normativa del ET y su reglamento, el Decreto 841 de 1998, el beneficio se conservará en el momento del retiro, cuando el aportante cumpla con requisitos de pensión, los aportes hayan permanecido diez años en el fondo o sean destinados a la adquisición de vivienda.

Debido a la diferente modificación de la regulación fiscal del país, se debe distinguir muy bien la fecha en que se realizó el aporte al fondo. Si fue hecho antes del 1.º de enero del 2013, se considerará un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional y su retiro conservará el beneficio tributario del momento del aporte y solo se limitará a la permanencia en el fondo por cinco años. En cambio, si fue realizado después de esa fecha, será una renta exenta.

Lo anterior tiene relevancia para el efecto del retiro de los aportes con el cumplimiento de requisitos de ley (cumplimiento de requisitos de pensión, adquisición de vivienda o permanencia del aporte cinco o diez años,

según sea el caso). Según la Ley 1819 del 2016 este tipo de retiros al mantener la condición de exentos no se deben incluir en la declaración de renta del periodo en que se retiraron. Importante consideración porque atiende a la naturaleza del aporte y entiende que el tratamiento tributario se presentó en el momento de la contribución.

De acuerdo con la normativa referida, estos planes de pensión voluntaria los podemos clasificar en:

- ▶ *Individuales o abiertos.* Son aquellos a los cuales se puede vincular cualquier persona que manifieste la voluntad de adherirse a ellos.
- ▶ *Institucionales.* Solo pueden ser partícipes los trabajadores o miembros de las entidades patrocinadoras. Se entiende por partícipe todo aquel en cuyo interés se crea el plan, y serán patrocinadoras empresas, sociedades, sindicatos o gremios que forman parte de su creación.

A su vez, estos planes institucionales pueden ser de consolidación inmediata o futura. Los primeros son aquellos en los cuales los aportes quedan en cabeza del partícipe en el momento que el patrocinador realiza el aporte. En los segundos, el patrocinador realiza el aporte al fondo, nominado en favor del beneficiario, pero sometido a una condición suspensiva. Al cumplirse esa condición, ese aporte será un ingreso en cabeza del partícipe y estará sujeto a retención en la fuente; así se registrará en la declaración de renta del año de la consolidación.

Una vez consolidado el aporte, bien sea de manera inmediata o futura, entra a formar parte del contribuyente y sigue la misma suerte que los aportes voluntarios. Se

consideran renta exenta para el año de la consolidación y se encuentran dentro del límite del 30 % establecido en los artículos 126.1 y 126.4 del ET, por lo cual su retiro con beneficio tributario va a estar supeditado al cumplimiento de las exigencias de cada artículo.

Ahora bien, para la empresa el monto aportado se considerará en el año del aporte una deducción por empleado, con un límite de 3800 UVT. Sin embargo, cuando se trata de planes sujetos a consolidación futura y que no se haya cumplido con la condición establecida en el contrato de adhesión, el dinero retornará a la patrocinadora y el capital junto con sus rendimientos se tomarán como un ingreso gravable del periodo fiscal en el que no se cumpla lo pactado, o los requisitos de consolidación se hayan declarado fallidos.

Las modificaciones al régimen impositivo colombiano en los últimos años han afectado considerablemente los aportes voluntarios a los fondos de pensiones, planes individuales e institucionales. No obstante, pese a la complejidad imprimida al sistema de tributación nacional con la creación de nuevos impuestos sobre el patrimonio y demás, se debe trabajar más por la ampliación de los límites de las rentas exentas.

Complementando lo anterior, este tipo de aportes forman parte del patrimonio, pero se excluyen del cálculo de la renta presuntiva¹⁴. Al retiro con cumplimiento de los

14 A partir del estudio de la legalidad de dos conceptos tributarios proferidos por la DIAN (8755 del 2005 y 17628 del 2006), el Consejo de Estado (CE, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, junio 13 del 2011, 18024) M. P. Briceño de Valencia) declaró la nulidad de los apartes de los conceptos referidos, señalando que los aportes voluntarios a pensiones no forman parte de la base sobre la cual se calcula la renta presuntiva.

requisitos establecidos en la ley¹⁵ no se le aplica retención en la fuente por rendimientos financieros, ni a estos últimos se les aplica el componente inflacionario.

Cesantías tributarias o voluntarias

Es un mecanismo establecido para aquellos independientes cuyos ingresos, por la naturaleza de su trabajo, no provienen de una relación laboral, legal o reglamentaria, sino por lo general de actividades industriales, económicas, artesanales o empresariales. Este es el caso de abogados, contadores, médicos, ganaderos, transportadores, profesionales de otras materias, artistas, entre otros.

El artículo 126.1 del ET permite a estas personas realizar una serie de aportes bajo el título de cesantías a los fondos correspondientes. A diferencia de los aportes voluntarios, estos serán deducibles de la renta y no exentos. Sin embargo, se encuentran limitados cuantitativamente, por cuanto no pueden superar la doceava parte del ingreso anual del contribuyente, sin que esta sea mayor a 2500 UVT. Al estar a disposición de la persona, forman parte de su patrimonio.

Este instrumento se convierte en una herramienta para ayudar a ahorrar a quienes no cuentan con las garantías que ofrece un contrato de trabajo, y perciben ingresos. Además, constituyen una alternativa de ahorro con fin distinto al pensional, entre ellos la educación.

15 El artículo 126.1 del ET menciona que el retiro conservará el beneficio obtenido en el momento del aporte cuando se realice luego de haber permanecido diez años en el fondo, porque la persona cumple con los requisitos para pensionarse establecidos en la Ley 100 de 1993 o son destinados para la adquisición de vivienda.

Seguros privados de pensiones

En el ordenamiento jurídico colombiano no existe legislación que regule de manera expresa este tipo de seguros. Por lo tanto, es necesario remitirnos a las normas que regulan el contrato de seguro en el Código de Comercio¹⁶.

Así las cosas, atendiendo a las disposiciones del artículo 126.1 del ET los aportes voluntarios que haga el trabajador, el empleador o el partícipe independiente a los seguros privados de pensiones serán considerados una renta exenta en el año del aporte, y su valor no debe superar la suma que adicionada a los aportes a pensiones voluntarias mencionados y a las cuentas de ahorro AFC represente el 30 % del ingreso tributario del año, ni 3800 UVT.

Incentivo al ahorro de largo plazo para el fomento de la construcción

Con el fin de incentivar la construcción, la adquisición de vivienda en la población colombiana y dinamizar la economía del país, a través de la Ley 488 se implementó este mecanismo de ahorro, al introducir al ET nacional el artículo 124.1. Son depósitos a cuentas de ahorro manejadas por entidades de crédito vigiladas por la Superintendencia Financiera.

El objetivo principal de este tipo de aportes es ayudar a las personas a adquirir vivienda, bien sea por la compra directa, con recursos propios (sin financiación), o con el apalancamiento en créditos otorgados por entidades vigiladas y no vigiladas por la Superintendencia Financiera. También, atendiendo la evolución que ha tenido el

16 Superintendencia Financiera de Colombia. Concepto 2003019252-6 del 6 de julio del 2003.

mercado inmobiliario se utilizan para el pago de créditos hipotecarios, abonos de cánones de *leasing* habitacional, restitución de beneficio de área y demás contratos habilitados por la ley.

Su tratamiento tributario en el impuesto a la renta y la retención en la fuente es el mismo que tienen los aportes voluntarios a pensiones. Se consideran renta exenta hasta la suma que, adicionada a los aportes a pensión voluntaria y seguros pensionales, no supere el 30 % del ingreso tributario del año, sin que este total sea mayor a 3800 UVT.

Monotributo

La informalidad laboral en el mundo y su crecimiento repentino en los países en vía de desarrollo llevaron a que el legislador colombiano en el artículo 165 de la Ley 1819 del 2016 adicionara un nuevo capítulo al Libro Octavo del ET. Con el fin de disminuir este fenómeno, reducir las cargas formales y sustanciales, y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se estableció el monotributo.

Se trata de un impuesto directo, de causación anual, que sustituye el impuesto a la renta y complementarios para las personas que se sometan voluntariamente a este régimen, a partir del 1.º de enero del 2017. El hecho generador es la obtención de ingresos, de carácter ordinario y extraordinario; su base gravable es la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable.

Si bien las personas pueden aceptar ser sujetos pasivos de este tributo, deberán además aceptar ciertas condiciones establecidas en la ley¹⁷. El desarrollo normativo

17 L. 1819/2016, arts. 168, 169 y 170.

del gravamen, incluido el estatuto impositivo colombiano, contiene un beneficio muy importante para aquellas personas que se sometan a este régimen y no estén afiliadas al Sistema General de Pensiones, quienes podrán acceder al “esquema de aseguramiento para riesgos de incapacidad, invalidez y muerte” establecido para el servicio social complementario de los beneficios económicos periódicos (BEPS).

El sistema de servicios sociales complementarios de los BEPS es un programa de ahorro voluntario destinado a la etapa no laboral, de la vejez, destinado a las personas que no cuentan con los ingresos suficientes para realizar aportes al Sistema General de Pensiones, o que teniendo la posibilidad de cotizar no alcanzaron el mínimo requerido por la ley para pensionarse. El Gobierno les entrega a estos ahorradores un subsidio del 20 % sobre lo que hayan ahorrado y no tiene ningún límite. No cuenta con incentivos tributarios porque a estos beneficios solo pueden acceder personas vinculadas al Sisbén 1 y 2, es decir, de bajos recursos, no obligadas a la declaración y pago del impuesto a la renta.

Sin embargo, tiene un componente muy significativo de ahorro y tributación: crea una sinergia entre las dos materias más importantes que convergen en la solución de la problemática planteada. Por un lado, otorga un tratamiento tributario preferencial para aquellas personas con ingresos inferiores a 3500 UVT, y además les permite ahorrar para la vejez, en la medida en que parte del valor pagado del impuesto va destinado al programa BEPS.

No obstante, debemos indicar que existe una gran contradicción entre la norma tributaria y la norma pensional, porque la primera no concuerda con los objetivos de la segunda. No es concebible que para acceder a BEPS la persona se encuentre en la estratificación social Sisbén 1 y 2, cuando no alcanzan a tener ese tipo de salario. El legislador pretende que los sujetos con ingresos mayores a 44 602 6000 COP puedan ser parte de este régimen.

Sin duda, puede ser un beneficio al ahorro, pero en épocas de austeridad como la que vive el país en la actualidad, debido a la baja de los precios del petróleo, la recesión mundial y el gasto desmesurado de los últimos años por el gobierno de turno, no se recomienda ampliar los auxilios económicos que brinda el Estado. Al contrario, es muy buena la idea de la formalización. ¿Qué tal si la estimulamos, disminuyendo el 20 % de incentivo que se entrega al ahorro y se dedica para la protección de la población más necesitada?

Por último, con la idea de ayudar a las personas cercanas a la tercera edad, que se encuentran próximas de obtener una pensión, ¿por qué no tomar y desarrollar alternativas, en donde terceros aporten a BEPS y tengan cierta contraprestación tributaria? Así lo ha señalado el Decreto 295 del 2017, según el cual los aportes de terceros serán deducibles para ellos.

SOLUCIÓN

Revisando el tema del ahorro voluntario en Colombia y los incentivos fiscales que se establecen para este en el ordenamiento jurídico nacional, los beneficios tributarios que contiene cada uno, en cierta medida, buscan cumplir el fin para el cual fueron creados. Sin embargo, al evaluar el cambio recaudatorio introducido por la reforma del 2016, se está acabando el ahorro voluntario, debido a las siguientes circunstancias:

- ▶ El artículo 1 de la Ley 1819 del 2016, que modifica los artículos 336, 338 y 340 del ET, estableció una limitación global para las rentas exentas. Indica un límite en las deducciones y exenciones; por

consiguiente, en la cédula de trabajo solo se podrá descontar por estos rubros hasta el 40 % del ingreso neto anual de las personas, sin que su monto sea mayor a 5040 UVT. Lo mismo sucede con los dineros percibidos de las rentas de capital o de aquellas actividades que no se pueden clasificar en las demás cédulas, en donde el límite es tan solo el 10 %, que no exceda 1000 UVT, de la renta líquida ordinaria¹⁸.

- ▶ Al realizar la depuración del impuesto a la renta la legislación ha establecido diferentes tipos de deducciones y exenciones¹⁹, las cuales implican un gasto y no un ahorro para el contribuyente. De ahí que las personas prefieran hacer uso de ellas, dejando a un lado las destinadas al ahorro.
- ▶ En el caso de los trabajadores, prestadores de servicios que no utilicen en el desarrollo de su actividad más de dos personas o que no lo hagan por periodos superiores a 90 días, tienen además un beneficio constitucional consagrado en el numeral 10 del artículo 206 del ET. Pueden descontar luego de su base gravable, una vez restado de los ingresos totales, los no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, las deducciones y rentas exentas, el

18 Ley 1943/ 2018, que modificó el artículo 330 del ET para establecer una cédula de rentas general en la cual se unifican en una sola las cédulas de rentas laborales, de capital y no laborales.

19 - Deducciones de intereses de vivienda, tope de 1200 UVT (ET, art. 119).
 - Deducciones por dependientes tope del 10 % del ingreso anual y hasta 384 UVT (ET, art. 387).
 - Deducciones por póliza de salud tope de 192 UVT (ET, art. 387).
 - Aportes voluntarios a pensión o sumas aportadas a las cuentas de ahorro de fomento para la construcción (ET, arts. 126.1 y 126.4).

25 % de ese resultado. Entonces, ¿qué pasaría con las personas que no son trabajadoras y que desarrollan sus actividades por cuenta propia e involucran a más de dos personas?, por ejemplo, tres.

Así las cosas, un trabajador que cuenta con dependientes, tal como la jefe de personal del señor Francisco, que paga un plan complementario de salud, se encuentra pagando unos intereses de vivienda y a quien se le puede descontar el 25 % de rentas laborales no estaría interesada en invertir su dinero con miras a un aumento de la mesada pensional o para adquirir otra vivienda. Ella optará por usar esos recursos en otras exenciones que coadyuven a suplir sus necesidades inmediatas, dejando de lado el ahorro a largo plazo.

Al igual que en la mayoría de países del mundo, el incentivo al ahorro en Colombia va ligado a beneficios en el impuesto de renta. Esta situación es congruente, porque el impuesto de renta grava los ingresos y sin ingresos no habría ahorro. De modo que la política tributaria del país deberá enfocarse en mejorar las alternativas de ahorro, y la no limitación de sus incentivos.

Conviene subrayar lo mencionado por el BID, que propone que “los países de la región deben considerar las preferencias tributarias que favorecen la inversión en la vivienda en lugar de la inversión en instrumentos financieros como acciones, bonos, depósitos bancarios a plazo”²⁰. Por consiguiente, se debe permitir la utilización de los ahorros voluntarios para invertir en la educación de los hijos y protección a la vejez a través del sistema financiero, por medio de los mecanismos mencionados.

20 *Ibid.*, 14.

En Colombia, el financiamiento del estudio de los menores corresponde por lo general a los padres, quienes suelen recurrir a préstamos bancarios o de sus cesantías. Entonces, si las cesantías pueden ser exentas hasta cierto monto (ET, art. 206.4)²¹²² y tienen una destinación específica de gran importancia, como lo es brindar apoyo cuando la persona queda cesante —esto es, sin trabajo—, o para la financiación de la formación académica de sus hijos, no resulta adecuado que su retiro forme parte del tope del 40 % o 10 % de deducciones y exenciones.

Permitir que los aportes voluntarios a pensión se destinen a la financiación de la enseñanza de sus dependientes conllevaría la creación de nuevos productos financieros y daría más dinámica a la economía del país. Con el fin de no convertir esta propuesta en un mecanismo de evasión de ingresos, es importante establecer ciertas restricciones a su retiro y al tipo de aprendizaje que se va a incentivar.

- 21 ET, art. 206.4. El auxilio de cesantía y los intereses sobre cesantías, siempre y cuando sean recibidos por trabajadores cuyo ingreso mensual promedio en los seis (6) últimos meses de vinculación laboral no exceda de 350 UVT.**
- 22 Cuando el salario mensual promedio a que se refiere este numeral exceda de 350 UVT** la parte no gravada se determinará así:

| SALARIO MENSUAL PROMEDIO | PARTE NO GRAVADA |
|--------------------------|------------------|
| De 350 UVT a 410 UVT | 90 % |
| De 410 UVT a 470 UVT | 80 % |
| De 470 UVT a 530 UVT | 60 % |
| De 530 UVT a 590 UVT | 40 % |
| De 650 UVT en adelante | 0 % |

Ahora bien, es claro el llamado que hacen entidades internacionales, mediante sus estudios, que sin ser vinculantes detallan la situación en la que se encuentran la región y los países del mundo. Tal es el caso de la OCDE que, por medio de un estudio sobre las perspectivas de pensiones realizado en el 2016, determinó que “Las ventajas fiscales pueden alentar a las personas a ahorrar durante períodos más largos, pero no necesariamente ahorrar más”. De modo que la implementación de beneficios tributarios con fines pensionales constituye una buena herramienta para la conservación del ahorro.

Para identificar los incentivos fiscales para el ahorro con fines pensionales en el mundo, existen tres momentos importantes en los cuales se puede gravar el ingreso en cabeza del individuo: el momento del aporte, la devolución o retiro del aporte con el fin de aumentar una mesada pensional y el pago periódico de una prestación mensual denominada pensión. A partir de esos tres eventos podemos tener los sistemas establecidos en la tabla 1.

Tabla 1. Sistemas de imposición sobre los aportes a pensiones, retiro y etapa de desacumulación

| SISTEMA | APORTE | DEVOLUCIÓN O RETIRO | PENSIÓN |
|---------|---------|---------------------|---------|
| EEE | Exento | Exento | Exento |
| EET | Exento | Exento | Gravado |
| ETE | Exento | Gravado | Exento |
| TEE | Gravado | Exento | Exento |
| TTE | Gravado | Gravado | Exento |

Fuente: elaboración propia.

Los dos primeros son los más usados en el mundo; en el caso de Colombia tenemos el *exento-exento-gravado*. Atendiendo a lo establecido en el numeral 5 del artículo 206 del ET, este se consideraría como un sistema *exento-exento-exento*, dado que, si bien impone un límite para la exención de los ingresos pensionales, que estarán gravados en cabeza del pensionado, este es muy elevado. En Colombia hoy en día son escasas las personas que reciben una mesada pensional por un valor superior a 31 859 000 COP.

Por consiguiente, una reforma al límite establecido para las pensiones exentas tendrá que disminuirlo al menos a 500 UVT, así se generaría otro ingreso para el Estado y podrían aumentar los beneficios para el ahorro. La OCDE considera que los incentivos tributarios permiten ahorrar. Ahora, si se quiere pensar en el ahorro de cara a la obtención de pensiones, con base en esta premisa, es necesario un mayor respaldo desde la política tributaria del país. Esto podría ocurrir mediante nuevas normas que modifiquen las actuales y otorguen mayor beneficio en el momento del aporte y del retiro con fines pensionales, con sujeción al impuesto de la renta en la pensión. Todo lo anterior siempre y cuando la mesada supere 500 UVT mensuales.

De ahí que sea necesario referirse al tratamiento que se ha dado al tema de los aportes pensionales en otras jurisdicciones. Tal es el caso del Reino Unido, un país con uno de los sistemas más desarrollados en pensiones; allí, su aporte y retiro con fines pensionales son exentos²³, hasta un monto de 40 000 GBP²⁴, sin embargo, la pensión está gravada en un monto inferior al que la persona tributaba

23 Los aportes a fondos de pensiones voluntarias se encuentran exentos, con un límite de 40 000 GBP.

24 Citi, *The Coming Pensions Crisis. Recommendations for Keeping the Global Pension System Afloat* (2016).

en su vida laboral, por lo que se maneja un régimen EET. Es importante resaltar que en esta jurisdicción están buscando disminuir el límite de exención, en pro de no crear un mecanismo de evasión de impuestos, por tanto, el límite de renta exenta por aportes pensionales sería de acuerdo a la suma de ingresos anuales del contribuyente²⁵.

En Chile, se incentiva el ahorro con fines pensionales de dos formas. La legislación de ese Estado otorga beneficios tributarios mediante ahorro voluntario, ya sea individual o colectivo.

Ahorro voluntario individual

En esta modalidad, los ahorradores pueden elegir entre dos regímenes tributarios:

- A. Los vinculados a este régimen pueden ahorrar después del pago de impuesto a la renta obteniendo una bonificación fiscal igual al 15 % del ahorro realizado con un límite anual de 458 USD.

En caso de retiro se debe devolver la bonificación fiscal obtenida y pagar impuesto por la ganancia real obtenida.

- B. Los trabajadores ingresan sus ahorros antes del pago del impuesto a la renta, y obtienen un beneficio que puede fluctuar entre el 4 % y el 40 % del aporte, lo cual depende del monto de los ingresos y del tramo marginal del impuesto.

Si se llega a presentar un retiro de los aportes, se debe pagar impuesto de renta con un recargo que varía entre el 3 % y el 7 %.

²⁵ *Ibid.*, 85.

La imposición o castigo sobre los retiros no aplica cuando la persona está pensionada o tiene 65 años si es hombre o 60 si es mujer, y puede financiar una pensión igual o superior al 80 % de la pensión con aporte solidario. Además, el traspaso del fondo de ahorro voluntario a la AFP con el fin de aumentar pensiones o adelantar la edad de retiro tampoco genera gravamen, pero las pensiones sí pagan impuesto²⁶.

Ahorro voluntario colectivo

Son los aportes realizados por el empleador a sus trabajadores, los cuales una vez cumplan sesenta meses en la cuenta del trabajador pasan a propiedad de este con un límite anual de 29 179 USD. Si los retira cuando los tiene en su propiedad, deberá pagar un impuesto asimilado al de (B).

También, con el objetivo de justificar los gravámenes sobre las pensiones y determinar el impuesto que se les aplica, es interesante ver el manejo dado a los aportes voluntarios con fines pensionales en México. Allí, La ley del impuesto sobre la renta permite diferir el pago de impuestos por aportaciones realizadas a cuentas especiales de ahorro a largo plazo; en virtud de ello, el contribuyente no paga el gravamen al hacer el aporte, sino al retirarlo, luego de cinco años.

No obstante, si estas aportaciones se retiran en el momento de obtener la pensión, la misma ley establece que los ingresos productos de una pensión están exentos sin importar si son producto de la seguridad social o del

26 La suma de los ahorros en cualquiera de los dos casos no debe superar 26 179 USD.

ahorro voluntario, pero dicha exención tiene un tope que es quince veces el salario mínimo. Estos aportes no pueden ser superiores al diez por ciento del total de ingresos acumulables del contribuyente y las aportaciones deben ser inferiores o equivalentes a cinco salarios mínimos²⁷.

Por otro lado, en Colombia, en la búsqueda de la integración del sistema fiscal con el de la protección social y del refuerzo a la deducción por dependientes²⁸, el ahorro es un elemento esencial para proteger a los menores y la población de la tercera edad. Entonces, se podría implementar una nueva normativa al artículo 126.1 del ET, que permita ahorrar de cara a la financiación del estudio de los hijos o el pago de programas de cuidado al adulto mayor.

A modo de conclusión, los beneficios e incentivos fiscales destinados al ahorro no suplen la gran demanda de recursos que necesitan las personas en precarias o buenas situaciones económicas. Tampoco permiten a las empresas incentivar a los trabajadores, y evitan que el Estado cuente con recursos del ahorro de los ciudadanos para aumentar su infraestructura.

En consecuencia, una modificación a la normativa tributaria que permita la no inclusión de estos beneficios, en el tope general de exenciones del impuesto de renta y que avale el uso de los aportes voluntarios para otros fines distintos a la vivienda impulsaría el ahorro en un país en el cual no se tiene cultura para este.

27 Rodrigo Acuña, Miguel Palomino, Leonardo Villar, Alejandro Villagómez y Diego Valero, *Cómo fortalecer los sistemas de pensiones latinoamericanos* (Santiago de Chile: SUR, 2015), 218-220.

28 ET, art. 387.

PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

PROYECTO DE LEY SENADO DE LA REPÚBLICA

Por el cual se modifican algunas disposiciones del Estatuto Tributario y se incentiva el ahorro

Atendiendo las diferentes vicisitudes que presentan el ahorro voluntario y la tributación, se presenta al Honorable Congreso de República de Colombia, este proyecto de ley con base en la siguiente

Exposición de motivos

Objeto del proyecto de ley

El objeto principal del presente proyecto de ley es el eficaz fortalecimiento de los mecanismos de ahorro voluntario que existen hoy en día en el país, por medio de la modificación y adición de algunas normas del Estatuto Tributario nacional, en especial aquellas que se relacionan con los límites de las exenciones a cada cédula. Además, busca ampliar el uso de los aportes a fondos voluntarios de pensiones, con el fin de incentivar la educación y la protección al adulto mayor.

Problemática actual

La Ley 1819 del 2016 introdujo una serie de cambios a la tributación nacional, en especial con el régimen impositivo a las personas jurídicas. En tal sentido, se implementaron

una serie de restricciones a las exenciones y deducciones establecidas en el ordenamiento jurídico fiscal colombiano, que desincentivan el ahorro.

Los artículos 336, 338 y 340 del Estatuto Tributario establecieron una limitación global para las rentas exentas, indicando un límite en las deducciones y exenciones. Por consiguiente, en la cédula de trabajo solo se podrá descontar por estos rubros hasta el 40 % del ingreso neto anual de las personas, sin que su monto sea mayor a 5040 UVT. Lo mismo sucede con los dineros percibidos de las rentas de capital o de aquellas actividades que no se pueden incluir en las demás cédulas, cuyo límite es tan solo el 10 %, que no exceda de 1000 UVT, de la renta líquida ordinaria.

Dentro del 40 % de limitación establecido para las rentas de ingresos laborales, se entiende incluido el 25 % de rentas exentas laborales señalado en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario. Por tanto, el trabajador solo podría optar por el uso de deducciones y rentas exentas que no superen el tope máximo establecido; viéndose obligado a usar el porcentaje de deducción por dependientes, medicina prepagada y, en caso de tener algún espacio para otra exención, utilizará la deducción por el pago de intereses de vivienda.

De ahí que los aportes voluntarios a fondos de pensiones, cuentas de ahorro para el fomento de la construcción y la suscripción de pólizas con fines pensionales disminuyan en la medida en que el ahorro siempre va a ser la última opción en la cual piense el ciudadano. Además, la limitación de uso que tienen estos aportes solo permite que en el momento del retiro se conserve el beneficio obtenido cuando se realizó el aporte, bien sea porque han durado más de diez años en el fondo, la persona cumplió con los requisitos establecidos en la Ley 100 de 1993 para pensionarse o va a adquirir vivienda.

Antecedentes normativos

El ahorro voluntario en Colombia ha sido implementado desde dos frentes distintos. Primero, los aportes adicionales o voluntarios que se realizan a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías y seguros privados de pensiones. Segundo, el incentivo al ahorro a largo plazo para el fomento de la construcción implementado por la Ley 488 de 1998.

A través del artículo 9 de la Ley 49 de 1990 se adicionaron varios artículos al Estatuto Tributario, que reglamentaron las operaciones de los fondos de pensiones y cesantías. Dentro de ellos se destaca la introducción a la regulación tributaria del artículo 126.1. Con miras a incentivar el ahorro, se estableció que eran deducibles para efectos de la renta los aportes que hicieran a estas entidades los empleadores o patrocinadoras²⁹, al igual que las aportaciones que hiciera un partícipe independiente a título de cesantías, sin que excedieran la doceava parte del ingreso tributario al año.

Desde aquella época se empezó a imponer un límite a estas contribuciones, que a decir verdad en la actualidad no guardan congruencia con lo que piden los estudios internacionales. Los cambios demográficos de las sociedades, el crecimiento de la expectativa de vida de la población mundial, conjugado con la falta de ahorro y la escasez de personal que contribuya económicamente con el sistema, exigen un incremento de la protección del ahorro con fines pensionales.

En 1997, con la Ley 393, se introdujo un nuevo instrumento financiero para el ahorro, denominado seguros privados

29 Según el D. 663/1993, "Son entidades patrocinadoras del fondo de pensiones aquellas empresas, sociedades, sindicatos, asociaciones o gremios que participan en la creación o desarrollo del plan".

de pensiones, que otorgaba el mismo beneficio sobre el impuesto de la renta a los aportes destinados a la suscripción de ese tipo de pólizas. Los aportes realizados por el trabajador o el empleador, en cabeza de aquel, serían ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. También trajo una novedad al respecto, por cuanto desdibujó la figura del ahorro con fines pensionales al permitir su retiro después de cinco años, sin tener en cuenta su finalidad pensional y establecer que gozarían de los mismos beneficios.

Durante largo tiempo, pasando por la modificación hecha al artículo por la Ley 488 de 1998, se incrementó el límite de beneficio al 30 % del ingreso laboral o tributario al año. Los aportes voluntarios realizados a las entidades mencionadas³⁰ en dicha normativa fueron considerados un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, hasta la reforma tributaria de la Ley 1607 del 2012.

En ese año, en aras de generar empleo y reducir la igualdad entre los contribuyentes se presentó ante el Congreso de la República el Proyecto de Ley 134 “por medio del cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”. En él, se modifica la naturaleza jurídica tributaria de los aportes voluntarios que hagan los trabajadores a los fondos de pensiones y las cuentas de ahorro para el fomento de la construcción, que pasan a ser una renta exenta. No obstante, para el gobierno de turno, con el fin de respetar los principios de equidad y progresividad del sistema tributario³¹, se limita el monto de los aportes realizados

30 A las entidades administradoras de los fondos de pensiones voluntarias y seguros pensionales.

31 Mauricio Cárdenas Santamaría, Proyecto de Ley Exposición de motivos al proyecto de ley n.º 134 del 2012, “por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”, Ministerio de Hacienda.

a los fondos de pensiones voluntarias, cuentas de ahorro para el fomento de la construcción, contribuciones al sistema obligatorio de pensiones a 3800 UVT anuales. En conclusión, se promulgó la Ley 1607 del 2012, y esta serie de aportes se consideraron renta exenta, y la suma de ellos no podría superar el 30 % del ingreso tributario del año, y un monto máximo de 3800 UVT. Las cesantías de los independientes tuvieron un límite de 2500 UVT, y conservaron el límite de la doceava parte del ingreso anual.

Por otra parte, el incentivo al ahorro de largo plazo para el fomento de la construcción se introdujo al ordenamiento jurídico tributario colombiano, al adicionar el artículo 126.4 del Estatuto Tributario, por medio de la Ley 488 de 1998. Los aportes realizados a las cuentas de ahorro denominadas de *ahorro para el fomento de la construcción* (AFC) serían ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, que conservarían tal condición siempre y cuando fueran retirados para la adquisición de vivienda financiada o no, o que su permanencia en la cuenta hubiera sido superior a cinco años.

Corriendo la misma suerte que los aportes voluntarios, a partir de la reforma de la Ley 1607 del 2012 empezaron a ser renta exenta. Asimismo, el aporte no podía superar al monto que, adicionado a los aportes a pensión obligatoria, fondo de solidaridad pensional y pensión voluntaria, supere el 30 % del ingreso tributario del año. Lo mismo sucedió con la Ley 1819 del 2016 son rentas exentas limitadas al 30 % y forman parte del tope de exención establecido en esa norma.

Nuestra propuesta

Con el fin de otorgar herramientas que ha perdido el ahorro voluntario, es necesario modificar la norma introducida por la Ley 1819 del 2016, al limitar las exenciones y deducciones que se encuentran en el Estatuto Tributario

nacional. De este modo, la propuesta normativa del presente proyecto aumenta ese margen de exenciones en pro de incentivar el ahorro voluntario, no solo con fines pensionales, sino también para otros aspectos de protección al ciudadano, sus hijos, padres y tíos.

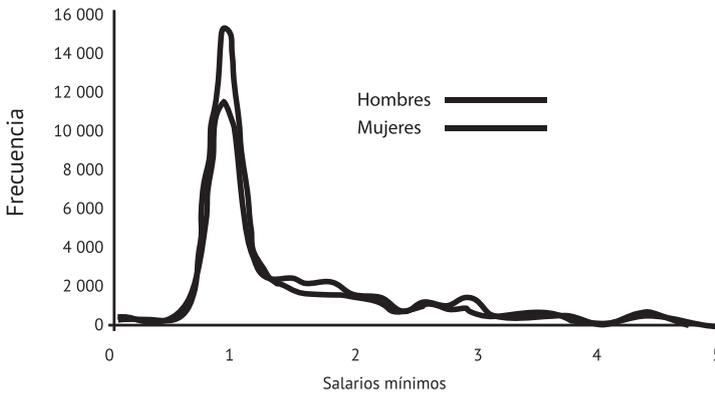
Se siguen así las directrices del BID, que señalan la necesidad de ahorrar para diversos tiempos y no solo para los momentos difíciles de menos ingresos. Como resultado de la falta de ahorro en los países de América Latina y el Caribe, los diferentes cambios demográficos, como el crecimiento de la expectativa de vida de las personas, Colombia tiene la necesidad de incentivar el ahorro a través del sistema tributario, de la mano con el sistema financiero.

Por ende, una de las propuestas es el aumento –valga decirlo otra vez– de los límites establecidos para las rentas exentas. Así, quien recibe rentas por ingresos laborales puede usar su renta exenta laboral del 25 %, proteger a su familia al adquirir planes de atención complementarios en salud, garantizar un ingreso adecuado en su periodo de pensión y ayudar en el cuidado de sus padres, cuando estos lleguen a la tercera edad.

Entendiendo que la presente iniciativa puede generar una pérdida no muy considerable de ingresos para el Gobierno, y con la idea de hacer contrapeso a esa disminución en el recaudo de rentas, se plantea la modificación del numeral 5 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con un estudio realizado por la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda en el 2016, la densidad de las mesadas pensionales medidas por salarios mínimos no es alta. Esta situación implica establecer que en Colombia, a la fecha, no muchos pensionados pueden percibir una mesada superior a 1000 UVT (\$31 859 000), como se demuestra en la gráfica 1.

Gráfica 1. Densidad de las mesadas pensionales en Colombia, junio del 2016



Fuente: DANE, *Gran Encuesta Integrada de Hogares (GEIH)*.
Cálculos Dress.

Entonces, si se toma como punto de referencia que la mayoría de colombianos sobreviven con un salario mínimo, no hay razón para que las pensiones superiores a 400 UVT no se encuentren gravadas. Bajo los presupuestos del principio de equidad tributaria, la precitada propuesta de modificación no desentona con fundamentos impositivos internacionales para aportes pensionales y llevaría a un régimen exento-exento-gravado³², admitido en países como Chile, Portugal, Islandia, Reino Unido y Corea del Sur.

32 Exento-exento-gravado: los aportes destinados a la financiación de pensión tienen por lo general tres momentos en los cuales participa el derecho tributario: (1) momento del aporte, (2) momento del retiro destinado a la financiación de la pensión, y (3) el pago de la mesada. Colombia ha establecido un sistema en donde (1) y (2) se encuentran exentos del impuesto a la renta. Sin embargo, (3) está gravado, pero no actúa como un gravamen. Por el contrario, presenta un límite muy alto a partir del cual se empezará a gravar la mesada, lo que hace nulo el gravamen.

A partir de la anterior exposición de motivos, se propone el siguiente articulado:

**PROYECTO DE LEY
SENADO DE LA REPÚBLICA**

**Por el cual se modifican algunas disposiciones del
Estatuto Tributario y se incentiva el ahorro**

El Congreso de la República de Colombia

DECRETA:

Artículo 1. Modifíquese el artículo 336 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“Artículo 336. Renta líquida cedular de las rentas de trabajo. Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el periodo gravable se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula.

Además, podrán restarse todas las rentas exentas y deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan del cuarenta por ciento (40 %) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder de cinco mil cuarenta (5040 UVT).

La exención establecida en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario no formará parte del límite de las rentas exentas establecido en el inciso anterior. En consecuencia, esta se aplicará una vez del total de los ingresos sean deducidos los ingresos no constitutivos de renta, las demás deducciones y rentas exentas.

PARÁGRAFO. En el caso de los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, la prima costo de vida de que trata el Decreto 3357 del 2009 no se tendrá en cuenta para efectos del cálculo del límite porcentual previsto en la presente acción”.

Artículo 2. Modifíquese el artículo 339 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“Artículo 339. Renta líquida cedular de las rentas de capital. Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula y los costos y gastos procedentes y debidamente aportados por el contribuyente.

Podrán restarse todas las rentas exentas y deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan del veinticinco por ciento (25 %) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no podrá exceder dos mil quinientas (2500) UVT.

PARÁGRAFO: en la depuración podrán ser aceptados los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a esta cédula.”

Artículo 3. Modifíquese el artículo 341 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“Artículo 341. Renta líquida cedular de las rentas no laborales. Para efectos de establecer la renta líquida correspondiente a las rentas no laborales, del valor total de los ingresos de esta cédula se restarán los ingresos no constitutivos de renta y los costos y gastos procedentes y debidamente soportados por el contribuyente.

Podrán restarse todas las rentas exentas y deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan del veinticinco (25 %) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder de dos mil quinientas (2500) UVT.

PARÁGRAFO: En la depuración podrán ser aceptados los costos y gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este estatuto y que sean imputables a esta cédula.”

Artículo 4. Adiciónese un párrafo al artículo 126.1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“PARÁGRAFO 5. Los retiros totales o parciales destinados a la financiación de la educación de los hijos del contribuyente no estarán sometidos a imposición, siempre y cuando sean utilizados para el pago de la educación básica primaria, bachillerato y educación superior, técnica o profesional, a entidades habilitadas por el Gobierno nacional. Del mismo beneficio gozarán los retiros destinados al pago de programas de protección al adulto mayor que beneficien a los padres o familiares en tercer grado de consanguinidad ascendente del aportante.”

Artículo 5. Modifíquese el numeral 5 del artículo 206 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“5. Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales, hasta el año gravable de 1997, a partir del 1.º de enero de 1998 estarán gravadas solo en la parte del pago mensual que exceda de 400 UVT.

El mismo tratamiento tendrán las indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional. Para el efecto, el valor exonerado del impuesto será el que resulte de multiplicar la suma equivalente a 400 UVT, calculados en el momento de recibir la indemnización, por el número de meses a los cuales esta corresponda.”

Artículo 6. Vigencia y derogatoria. La presente ley rige a partir de su promulgación y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias.

H. Senador de la República

Contenido del proyecto

La iniciativa que se somete a consideración del Congreso de la República consta de siete (7) artículos. A continuación, nos permitimos describir de manera resumida su contenido:

Artículo 1. Ampliar el límite de las exenciones y deducciones en la depuración del impuesto a la renta para los ingresos provenientes de las rentas laborales. Además, separar de ese límite el establecido previamente por ley a estas rentas, señalado en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Artículos 2 y 3. Ampliar el límite de las exenciones y deducciones establecidas para la depuración de la renta en las cédulas de ingresos de capital y no laborales.

Artículo 4. Permitir el uso de los aportes voluntarios para la financiación del estudio de los hijos del contribuyente, así como para la protección de la vejez, al permitir la utilización de estos en el pago de programas de protección al adulto mayor destinados a sus padres o tíos.

Artículo 5. Disminuir la base límite de las pensiones exentas; en consecuencia, las mesadas pensionales superiores a 400 UVT, estarán sometidas al impuesto a la renta.

Artículo 6. Vigencia de la norma y derogatoria de las que sean contrarias.

Agradecemos la lectura del presente proyecto, y en consecuencia solicitamos a los honorables integrantes del Congreso de la República tener en cuenta los argumentos aquí planteados, con el fin de entregar a la población colombiana incentivos para su ahorro, de cara a la financiación de una pensión, estudio, casa o de la vejez.

Atentamente,
H. Senador de la República

BIBLIOGRAFÍA

- Acuña, Rodrigo, Miguel Palomino, Leonardo Villar, Alejandro Villagómez y Diego Valero. *Cómo fortalecer los sistemas de pensiones latinoamericanos*. Santiago de Chile: SURA, 2015.
- Cárdenas Santamaría, Mauricio. Exposición de motivos al proyecto de ley n.º 134 del 2012, “por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”. Ministerio de Hacienda.
- Cavallo, Eduardo y Tomás Serebrisky. *Ahorrar para desarrollarse: cómo América Latina y el Caribe puede ahorrar y mejor*. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo, 2016.
- OECD. *Project on Financial Incentives and Retirement Savings. Project Outline 2014-2016*.
- Superintendencia Financiera de Colombia. Concepto 2003019252-6 del 6 de julio del 2003.

Normas y leyes

- CBI, parte II, título III, capítulo VI
- D. 2513/1987
- D. 663/1993
- ET, art. 126.1
- ET, art. 206
- ET, art. 387
- L. 1819/2016, arts. 168, 169 y 170

**TODO SE DESMORONA:
LA BANCARIZACIÓN FRENTE
AL PRINCIPIO DE IGUALDAD
TRIBUTARIA***

Ricardo Rayo Montaña

* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.228>

Juan Sebastián Castolo, un emprendedor enfocado en el mercado del cuero, se ve afectado por el límite de 100 UVT para la deducibilidad de los pagos en efectivo realizados por sus clientes, establecida por la reforma tributaria, Ley 1819 del 2016, que le ha generado grandes pérdidas en el desarrollo de su negocio.

El empresario considera que esta limitación es injusta y violatoria del principio de igualdad tributaria en el que se fundamentan los impuestos en Colombia, dado que genera desigualdad para las personas clasificadas en la cédula de rentas no laborales de acuerdo con lo establecido por la misma ley.

PALABRAS CLAVE

Principio de igualdad, principio de equidad, rentas no laborales, bancarización, impuestos descontables, impuestos deducibles.

GLOSARIO

Activos: Recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Bancarización: Profundización financiera y capacidad de los sistemas financieros en los países de llegar al mayor número posible de personas con el fin de mover grandes cantidades de recursos que se ven reflejados en el producto interno bruto (PIB).

Gastos deducibles: Aquellas erogaciones que cumplen con la normatividad tributaria para considerarla un gasto en la liquidación del impuesto de renta. Un gasto deducible disminuye la base gravable, lo que a su vez, disminuye el valor del impuesto por pagar.

Impuestos descontables: Valor de impuestos que se pueden solicitar como menor valor por pagar en la declaración del impuesto sobre las ventas (IVA). Estos valores resultan del valor del IVA pagado en las compras.

Obligación sustancial: Obligación de los contribuyentes de tributar o de pagar el impuesto.

Obligaciones formales: Procedimientos o trámites encaminados a cumplir con la obligación sustancial e incluyen actividades como inscribirse en el RUT, llevar contabilidad, certificar, entre otras.

Pasivo: Obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Patrimonio: Participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

TODO SE DESMORONA: LA BANCARIZACIÓN FRENTE AL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

Desde la época del pregrado en la universidad tuve la oportunidad de conocer a una persona con una visión como la de ningún otro. Su nombre es Juan Sebastián Castolo, de 33 años de edad y profesional de Administración de Empresas con Énfasis en Mercadeo. El día que nos conocimos desarrollamos un trabajo relacionado con la proyección de emprendimiento. Tras hablar un poco del futuro, supe de la curiosa historia de un emprendimiento que había intentado iniciar y que lo había llevado al fracaso en repetidas ocasiones.

Es un ejemplo de éxito asociado al emprendimiento y conquistado sobre los pilares del servicio al cliente, la innovación y la dedicación. A los quince años de edad inició su primer negocio, una labor relativamente sencilla de ejecutar: compra y venta de camisetas estampadas, aprovechando el elevado comercio en la época decembrina. El negocio consistía en comprar camisetas a un distribuidor mayorista ubicado en el centro de Cali para después revenderlas en una tienda publicitada en canales de televisión local. Del negocio no le quedaron sino unas pocas ganancias económicas, pero según su forma de pensar, en realidad no era ese su propósito; su objetivo final era introducirse y ganar experiencia en el mundo del comercio.

Con las ganancias obtenidas en su primer negocio, se atrevió a crear vínculos comerciales con otros amigos con el ánimo de desarrollar diversas inversiones, pero estas no dieron los resultados esperados y se fueron desvaneciendo poco a poco.

A los veintidós años, Juan Sebastián inauguró una pequeña pizzería en una de las principales avenidas de Cali. Para iniciar consideró importante tener un excelente producto y un pizzero con amplia experiencia. Con el fin de ahorrar gastos y controlar el servicio al cliente, Juan Sebastián era el mesero y el cajero a la vez. La pizzería funcionaba en las noches, así en el día podía dedicarse a estudiar en la universidad. Al pasar el tiempo aprendió lo difícil que era sostener un negocio propio: entre semana no vendía la cantidad de pizzas presupuestadas y solo lograba lo necesario para pagar los costos fijos y la mano de obra. Al mes, solo le quedaba lo mínimo para pagar sus gastos. No fue más de un año de mucho esfuerzo sin retribuciones económicas y sin crecimiento importante, un fracaso más. Afortunadamente un cliente que frecuentaba el negocio se interesó en la pizzería y le compró el establecimiento de comercio. Así finalizó otra etapa de su vida.

Juan Sebastián entendió que más allá de sus fracasos había ganado experiencia. Su conclusión a esa edad fue contundente y enfocó sus esfuerzos en terminar su carrera con el fin de generar conocimientos asociados al futuro que siempre había soñado. Al cabo de unos meses consiguió un trabajo como empleado en una empresa dedicada a la distribución nacional de prendas de vestir y zapatería.

Desde el comienzo laboral sacó provecho de las habilidades comerciales adquiridas en el pasado; el inicio de su proyección y maduración comenzó en esta compañía. Rápidamente encontró su lugar en el área comercial, desarrolló contactos importantes con compañeros de trabajo, clientes y directivas.

Estructurado en su forma de trabajar, en el primer año se dedicó a conocer el negocio y a crear lazos laborales fuertes; el segundo, con mayor experiencia, logró estar entre los primeros puestos en ventas en el país y fue nombrado el empleado revelación del año. En el tercero, con su motivación en lo más alto y haciendo lo que mejor sabía, se ganó el primer lugar en ventas para quedarse con ese título por varios periodos más.

De esta etapa aprendió cómo las estrategias de mercadeo desempeñan un papel determinante para el éxito de un producto. Entendió cómo las empresas y sus líderes dedican mucho tiempo al desarrollo de estrategias de mercadeo atractivas y eficientes que les permitan alcanzar los objetivos de corto, mediano y largo plazo. La correcta estructuración de las estrategias de mercadeo, así como su adecuada ejecución y su respectivo control, son fundamentales para el éxito o fracaso de las actividades corporativas.

De la mano de su éxito laboral emprendió la especialización en Mercadeo y aprendió conceptos estratégicos totalmente. Por ejemplo, la *estrategia de penetración* se basa en una mercadotecnia pujante enfocada en los productos actuales de la empresa, se vale disminuir el precio, incrementar la publicidad significativamente, reforzar el personal en los puntos de venta, presentar promociones agresivas y crear alianzas con productos complementarios, entre otras acciones. La *estrategia de desarrollo de mercado* se fundamenta en atraer clientes de otros mercados a los cuales no se ha llegado aún. El *desarrollo del producto* se refiere a una estrategia en la que se crean nuevos productos para atraer clientes de mercados ya establecidos; estos nuevos productos beneficiarán a sus compradores por las nuevas características. Y por último, la estrategia del *ataque hacia los costados*, que consiste en enfocarse en explotar los puntos débiles del líder, como el precio.

Para el 2013, Juan Sebastián estaba preparado para recorrer su propio camino y buscar el emprendimiento por su cuenta. Antes de salir de su trabajo analizó los puntos débiles de la empresa en la que trabajaba y con su experiencia sabía que tenía que buscar valor añadido, un buen producto final, con margen aceptable; para esto era necesario encontrar buena materia prima. Como actividades por explotar a largo plazo, se fijó objetivos de exportación con el fin de expandirse, pero era claro que el campo de las exportaciones implicaba enviar gran cantidad de contenedores en los que se debían incluir miles de piezas con un riesgo de fracaso notable, en especial cuando se estaba comenzando.

A principios del 2014 Juan Sebastián se lanzó al emprendimiento; cuenta que su espíritu no se había perdido, al contrario, se había fortalecido. Debido a sus contactos comerciales cimentados en su pasado creó su propia empresa. Para tomar esta decisión fue necesario investigar los mercados de la confección y el cuero para finalmente focalizarse en el segundo.

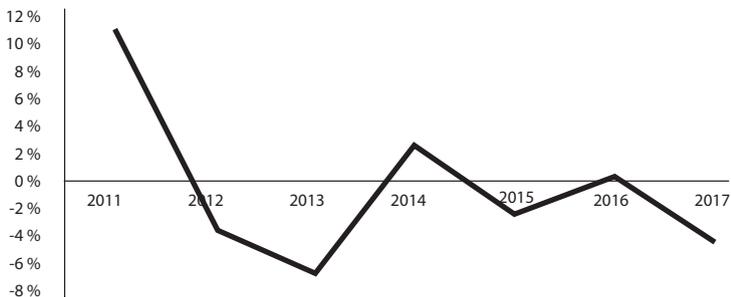
La producción de cuero colombiano se encuentra sujeta al sacrificio de ganado, que crece a una tasa promedio del 3,5 % anual y tiene una amplia demanda internacional como materia prima. El desempeño del comercio minorista en la venta de artículos de cuero presenta buenas oportunidades y la estabilidad en el precio de los productos derivados se considera buena para el consumo interno.

La cadena productiva del sector cuero inicia con el sacrificio de los animales, bien sean bovinos, ovinos o de caza. El cuero obtenido se comercializa en dos estados: crudo, que aún posee pelo o grasas del animal, y salado, que pasa por el proceso de deshidratación del material, en este estado debe pasar por el centro de limpieza y tratamiento de agentes químicos para que adquiera las propiedades de resistencia y suavidad que lo caracterizan,

y finaliza en el proceso de acabado y teñido, para llegar a tiendas comerciales de marroquinería, vestuario, calzado, talabartería y otros productos relacionados con la carnaza.

En general, el comportamiento del sector en su producción y ventas entre el 2011 y el 2017 está en declive, afectado principalmente por la importación masiva de productos terminados de cuero, pieles y marroquinería de China a precios bajos y de mala calidad. El producto del cuero que tiene más participación en el mercado es el calzado. En la gráfica 1 se indica la participación del sector cuero en el PIB colombiano.

Gráfica 1. Participación anual del sector cuero en el PIB colombiano

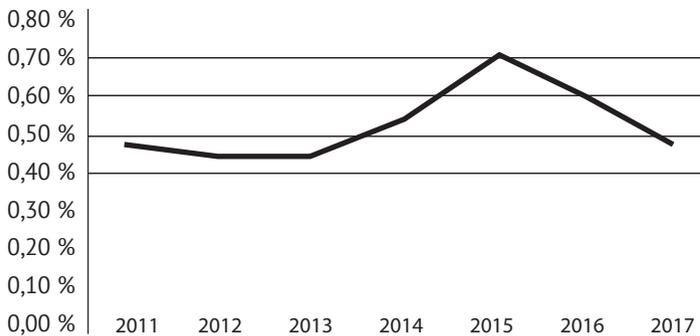


Fuente: actualizada y completada a partir de <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/cuentas-nacionales/cuentas-nacionales-trimestrales/historicos-producto-interno-bruto-pib>.

La demanda de cuero de la industria nacional es relativamente pequeña en comparación con la internacional. El consumo local, es decir el de las familias, viene con un lento crecimiento de productos no duraderos, tales como ropa, accesorios y maletas y otras manufacturas.

La exportación de cueros y los productos derivados presenta una participación muy pequeña en el mercado total de exportaciones. En la gráfica 2 se presenta la información dada por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) con relación a las exportaciones de cuero y pieles.

Gráfica 2. Exportaciones de cuero y pieles en Colombia



Fuente: actualizada y completada a partir de <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/comercio-internacional/exportaciones>.

Con la información analizada, Juan Sebastián inició su negocio y a medida que este iba creciendo encontró dificultades para penetrar el mercado. Sin embargo, al desarrollar sus estrategias de mercadeo convirtió sus debilidades en fortalezas y consiguió clientes estables que le permitieron seguir soñando. Su principal mercado objetivo son los pequeños comerciantes del país, quienes realizan pagos en efectivo que ayudan a mantener un flujo de caja positivo, bajos niveles de inventario y la movilización eficaz de recursos.

Para 2014, 2015 y 2016 el emprendimiento en cifras presenta el crecimiento en ventas prometedoras pero con grandes barreras, como la informalidad del sector, los precios bajos de las importaciones (especialmente las provenientes de China) y el contrabando.

Iniciando el 2017, un gran amigo conocedor de impuestos le advierte que la reforma tributaria, Ley 1819 del 2016, le puede generar inconvenientes en el negocio que ha venido desarrollando, dado que se ha establecido un límite de 100 UVT para la deducibilidad de los pagos en efectivo que les realizan los clientes a personas naturales comerciantes como él.

Juan Sebastián sabe que en el negocio de los cueros la informalidad es alta y aproximadamente el 80 % de los pagos recibidos de su operación son en efectivo. Para verificar la información de su amigo acude a un especialista en impuestos, quien le confirma el inconveniente para su emprendimiento.

Juan Sebastián empieza a sufrir los cambios establecidos por la reforma tributaria y sus ventas empiezan a disminuir significativamente. Dado que su sueño no se podía desmoronar por una normatividad injusta para los comerciantes, se preguntaba: ¿Por qué solo afectaba a las personas naturales clasificadas en la cédula de “rentas no laborales” como él? ¿Por qué para personas que prestan servicios no tenían el mismo límite? Así, optó por entender a fondo la problemática para establecer estrategias de solución.

PROBLEMÁTICA

¿Vulnera el principio de igualdad el parágrafo 2 del artículo 771.5 del Estatuto Tributario (ET), adicionado por la Ley 1819 del 2016, al establecer un límite de 100 UVT de deducibilidad para pagos en efectivo realizados por

personas jurídicas a personas naturales clasificados en la cédula de rentas no laborales?

ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

Con el objetivo de contextualizarse, Juan Sebastián estudió el concepto de bancarización: “la profundización financiera y la capacidad de los sistemas financieros en los países de llegar al mayor número posible de personas con el fin de mover grandes cantidades de recursos que se ven reflejados en el producto interno bruto (PIB)”.

La bancarización en Colombia se promueve desde hace mucho tiempo con diferentes estrategias, pero solo se ha intentado introducir por medio de los impuestos a partir de la reforma tributaria establecida por la Ley 1430 del 2010.

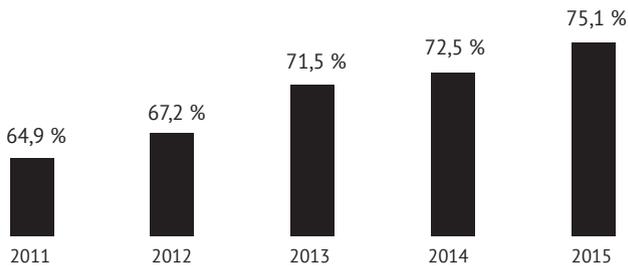
En el reporte de inclusión financiera elaborado por Asobancaria para el 2015 se indicó que

A diciembre de 2015 el indicador de bancarización, que se calcula como la relación entre el número de personas mayores de edad con al menos un producto financiero incluyendo depósito electrónico, sobre el total de la población adulta, alcanzó 75,4 %, lo que representa un incremento de tres puntos porcentuales respecto al 72,7 % observado el año anterior. A diciembre de 2015 un total de 2,8 millones colombianos se han vinculado al sistema financiero a través de un depósito electrónico, de los cuales el 94 % manifestó que se encuentran activos¹.

1 Asobancaria, *Informe de tipificación (2015)*: 76, <https://www.asobancaria.com/wp-content/uploads/2016/06/Informe-de-Tipificación-2015-Version-Web.pdf>.

La evolución de la bancarización en el país se presenta en la gráfica 3.

Gráfica 3. Evolución anual del indicador de bancarización en Colombia



Fuente: <https://www.asobancaria.com/wp-content/uploads/2016/06/Informe-de-Tipificación-2015-Version-Web.pdf>.

Ahora bien, en materia fiscal, la Ley 1430 del 2010 adicionó el artículo 771.5 al ET, que dio inicio a la implementación de la bancarización tributaria.

Juan Sebastián averigua que en el 2012 el ciudadano Iván Alexander Villamizar Mora, en uso de sus derechos, presentó una demanda de inconstitucionalidad en contra de la norma tributaria bajo análisis por vulnerar el artículo 333 de la Constitución política. La conclusión de la Corte está plasmada en la Sentencia 264 del 2013, la cual precisó que aplicar los beneficios relacionados con costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables únicamente a quienes usen el sistema bancario no afecta el núcleo esencial de la libertad de empresa, pues ofrece un plazo razonable al interesado para que inicie su proceso de bancarización para ser cobijado con la norma que genera mayor eficiencia para el control fiscal y garantiza un mayor flujo de recursos para la administración.

Ahora Juan Sebastián estudia la reforma tributaria, Ley 1819 del 2016, en donde el legislador promueve dos modificaciones trascendentales en la norma de bancarización: la primera se dirige a ampliar el tiempo de aplicación progresiva un año más del que se había presupuestado en la anterior ley, para iniciar en el 2019 y no en el 2018 (véanse los periodos de aplicación y limitaciones en la tabla 1).

Tabla 1. Pagos individuales para evitar norma de bancarización

| PAGO RECIBIDO | NÚMERO DE PAGOS EN QUE SE DIVIDIRÁ |
|--------------------------------|------------------------------------|
| De \$1 a \$3 185 900 | 1 |
| De \$3 185 900 a \$6 370 000 | 2 |
| De \$6 370 000 a \$9 555 000 | 3 |
| De \$9 555 000 a \$12 740 000 | 4 |
| De \$12 740 000 a \$15 925 000 | 5 |

Fuente: Ley 1819 de 2016.

La otra modificación es la adición del segundo párrafo a la normatividad, el cual indica:

PARÁGRAFO 2º –En todo caso, los pagos individuales realizados por personas jurídicas y *las personas naturales que perciban rentas no laborales* de acuerdo a lo dispuesto en este estatuto, que superen las cien (100) UVT deberán canalizarse a través de los medios financieros, so pena de su desconocimiento fiscal como costo, deducción, pasivo o impuesto descontable en la cédula correspondiente a las rentas no laborales. [Énfasis añadido].

Ahora bien, se hace necesario aclarar que la reforma tributaria establecida por la Ley 1819 del 2016 clasificó a las personas naturales y sus rentas dentro de cinco cédulas o grupos, como se indica a continuación:

1. *Rentas laborales.* Se incluyen en esta cédula las personas naturales que devenguen ingresos por rentas de trabajo, como: salarios, honorarios, servicios, comisiones, entre otros.
2. *Rentas de pensiones.* Las componen las personas naturales que devenguen ingresos por pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, así como aquellas provenientes de indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional.
3. *Rentas de capital.* Se incluyen las personas naturales que obtengan ingresos derivados por concepto de interés, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de propiedad intelectual.
4. *Rentas no laborales.* Esta cédula la componen las personas naturales que no clasifiquen en las demás cédulas, incluidos los comerciantes.
5. *Rentas de dividendos y participaciones.* Componen esta cédula las personas naturales que perciben ingresos por concepto de dividendos y participaciones.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, Juan Sebastián analiza que la inclusión del concepto de bancarización es determinante, ya que el legislador establece que de no canalizarse los pagos a través del sistema bancario, no solo el costo o gasto se considerarán no deducibles, sino que también se desconocen el pasivo y los impuestos descontables asociados a la transacción económica.

Desde el punto de vista económico, la limitación de los pagos parece injusta, pues no es razonable que se desconozcan gastos y pasivos por el hecho de no realizar los pagos canalizados a través de las entidades bancarias. Juan Sebastián entiende la manera en que la normatividad tributaria vulnera los principios de igualdad y equidad al establecer la limitación únicamente para las personas clasificadas en la cédula de rentas no laborales; encuentra que puede tener cuatro posibles estrategias de solución:

1. Formalizarse como una compañía comercializadora de cuero.
2. Restringir los pagos en efectivo de sus clientes y canalizarlos a través del sistema bancario.
3. Dado que la normatividad establece una limitación de 100 UVT, se buscaría dividir los pagos que superen dicho límite de tal forma que los pagos individuales no sean superiores a 100 UVT.
4. Aplicar la excepción de inconstitucionalidad por la vulneración de los principios de igualdad y equidad.

Juan Sebastián analiza las estrategias de solución que se ha planteado de la siguiente manera:

La primera consiste en acogerse a la esencia de la norma, con lo cual se busca formalizar a las personas naturales clasificadas en la cédula de rentas no laborales mediante la constitución de una sociedad. Sin embargo, esto acarrea obligaciones sustanciales y formales cuyo cumplimiento conlleva costos adicionales, como por ejemplo llevar contabilidad y gravar sus productos con el impuesto a las ventas (IVA), lo cual da como resultado un aumento significativo en el precio de sus productos, que lo llevaría a salirse del mercado objetivo.

En relación con la segunda estrategia de solución, es necesario analizar el mercado colombiano. Según las cifras del DANE, cerca de 5,93 millones de personas trabajan en situación de informalidad. En el mercado del cuero la situación es traumática, el grado de informalidad es considerable dado el bajo margen de utilidad, razón por la cual el recaudo en el mercado del cuero se realiza a través de transacciones que se cancelan en efectivo con el fin de ahorrarse el valor del impuesto del gravamen a los movimientos financieros y los demás costos financieros conexos al sistema bancario.

La estrategia relacionada con la canalización de los pagos a través del sistema bancario es una alternativa en la cual no se pueden obtener resultados positivos en el corto y mediano plazo. Es probable establecer políticas de pago en ese sentido, pero seguramente fortaleciendo el mercado del cuero, controlando el contrabando y limitando la entrada de productos chinos; además, la competencia puede desconocer la normatividad o hacer caso omiso de esta, por lo cual no es una estrategia viable.

La tercera estrategia de solución surgió en una reunión con los clientes de la compañía, quienes analizaron la redacción de la norma e identificaron un vacío normativo que se podría aprovechar. Lo primero que se debe aclarar es que esta estrategia busca eludir la limitación establecida por la nueva normatividad dado el vacío en la ley, es decir, en ningún momento se trata de evadir los impuestos. Lo segundo es que esta alternativa parte de la lectura textual de la normatividad:

PARÁGRAFO 2. En todo caso, los pagos individuales realizados por personas jurídicas y las personas naturales que perciban rentas no laborales de acuerdo a lo dispuesto en este estatuto, *que superen las cien (100) UVT, deberán canalizarse a través de los medios financieros.* [Énfasis añadido].

Nótese que la normatividad hace referencia especial a los pagos individuales que superen 100 UVT y no a pagos acumulados, lo cual sería mucho más grave. Para el 2017, 100 UVT corresponden a 3 185 900 COP y el objetivo sería obtener pagos individuales que no superen este valor, por lo cual sería necesario dividir en varios pagos individuales que no deberían superar el límite establecido.

Juan Sebastián y sus clientes crean una matriz para seguir, con la cual se busca dividir el monto del pago de manera que, individualmente, estos no superen el límite establecido por la norma (véase la tabla 2).

Tabla 2. Límites bancarización por año

| EL MENOR ENTRE | | | |
|----------------|--|---|--|
| PERIODO | PORCENTAJE TOTAL DE PAGOS SIN CANALIZACIÓN ACEPTADOS (%) | LÍMITE MÁXIMO DE PAGOS SIN CANALIZACIÓN ACEPTADOS (UVT) | PORCENTAJE SOBRE EL TOTAL DE DEDUCCIONES (%) |
| 2019 | 85 | 100 000 | 50 |
| 2020 | 70 | 80 000 | 45 |
| 2021 | 55 | 60 000 | 40 |
| 2022 | 40 | 40 000 | 35 |

Fuente: Ley 1819/2016.

Frente a la cuarta estrategia de solución, centrada en aplicar la excepción de inconstitucionalidad por la vulneración de los principios de igualdad y equidad establecida por el parágrafo 2 del artículo 771.5 del ET adicionado por la Ley 1819 del 2016, podría ser una posición acertada

debido a que es una clara vulneración de los principios de igualdad y de equidad para aquellas personas naturales clasificadas en la cédula de rentas no laborales, que no ha sido tratada por la Corte Constitucional por ser una modificación reciente. De igual forma, Juan Sebastián se inclina por esta posición debido a que es una solución que genera un impacto colectivo en la sociedad; asimismo, si el legislador elige ampliar la limitación normativa a todas las personas naturales, se podría pensar que no se estaría beneficiando el gremio de los productores y comercializadores del cuero pero sí se lograría eliminar la inequidad presentada por la norma.

SOLUCIÓN

De las estrategias de solución expuestas, la propuesta que considero más acertada es la encaminada a aplicar la excepción de inconstitucionalidad por la vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria, en razón a que esta alternativa busca la protección de los principios constitucionales, lo que resultaría en el bienestar común. Las demás propuestas serían descartadas por buscar soluciones momentáneas e individuales. De la lectura del párrafo 2 del artículo 771.5 del ET, es preciso mencionar que la vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria es notable.

La Corte Constitucional ha proferido sentencias mediante las cuales ha fijado su posición de protección a los principios constitucionales de igualdad y equidad; una de las más importantes para el caso objeto de estudio es la sentencia 668 del 28 de octubre del 2015. Esta es importante porque en ella se analiza la violación de los principios de igualdad, se estudia el principio de igualdad

para personas clasificadas tributariamente de una manera diferente pero en igualdad de condiciones y porque determina la inexequibilidad de la norma tributaria por violación de principios.

Por otra parte, si se analiza la exposición de motivos de la Ley 1819 del 2016, se puede observar que efectivamente es necesario controlar los pagos en efectivo, como lo recomienda el Comité de Expertos, pero en ningún momento se menciona que se deben limitar únicamente a las personas clasificadas en la cédula de rentas no laborales; allí se establece un límite de dos millones de pesos de manera general.

Dadas las razones anteriores, es viable entablar una acción pública de inconstitucionalidad por la vulneración del derecho fundamental a la igualdad y equidad contemplado en los siguientes artículos de nuestra Constitución política:

Artículo 13. Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.

El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.

Artículo 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de

los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano...

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

Honorables magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
Bogotá

Ref.: acción pública de inconstitucionalidad

Yo, Juan Sebastián Castolo, ciudadano colombiano mayor de edad, identificado con la cédula de ciudadanía n.º 94 552 833, expedida en Santiago de Cali, obrando en nombre propio, con domicilio en la ciudad de Bogotá D. C., respetuosamente me dirijo a ustedes en uso de mis derechos y deberes consagrados en el numeral 6 del artículo 40 y en el numeral 7 del artículo 95 de la

Constitución política de 1991, con el fin de interponer la acción de inconstitucionalidad contra el parágrafo 2 del artículo 771.5 del Estatuto Tributario adicionado por la Ley 1819 del 2016, por cuanto contraría la Constitución política en sus artículos 13, 95.9 y 363, como se sustenta a continuación.

I. Normas constitucionales vulneradas

Se considera la vulneración del derecho fundamental a la igualdad y equidad contemplado en los siguientes artículos de la Constitución política de Colombia:

Artículo 13. Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.

El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.

Artículo 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano [...]

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

II. Norma demandada

De conformidad con el *Diario Oficial* 38.756 del 30 de marzo de 1989, en el que se publicó el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, y el *Diario Oficial* 50.101 del 29 de diciembre del 2016, en el que se publicó la Ley 1819 del mismo año, a continuación se transcribe el texto de la disposición parcialmente acusada y se destaca el aparte demandado:

Artículo 771.5. Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables.

Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional.

Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo

1625 del Código Civil y demás normas concordantes. Así mismo, lo dispuesto en el presente artículo solo tiene efectos fiscales y se entiende sin perjuicio de la validez del efectivo como medio de pago legítimo y con poder liberatorio ilimitado, de conformidad con el artículo 80 de la Ley 31 de 1992.

PARÁGRAFO 1. Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:

1. En el año 2018, el menor valor entre:
 - a. El ochenta y cinco por ciento (85 %) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cien mil (100 000) UVT, y
 - b. El cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales.
2. En el año 2019, el menor valor entre:
 - a. El setenta por ciento (70 %) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de ochenta mil (80 000) UVT, y
 - b. El cuarenta y cinco por ciento (45 %) de los costos y deducciones totales.
3. En el año 2020, el menor valor entre:
 - a. El cincuenta y cinco por ciento (55 %) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de sesenta mil (60 000) UVT, y
 - b. El cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales.
4. A partir del año 2021, el menor valor entre:
 - a. El cuarenta por ciento (40 %) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cuarenta mil (40 000) UVT, y
 - b. El treinta y cinco por ciento (35 %) de los costos y deducciones totales.

PARÁGRAFO 2. *En todo caso, los pagos individuales realizados por personas jurídicas y las personas naturales que perciban rentas no laborales de acuerdo a lo dispuesto en este Estatuto, que superen las cien (100) UVT deberán canalizarse a través de los medios financieros, so pena de su desconocimiento fiscal como costo, deducción, pasivo o impuesto descontable en la cédula correspondiente a las rentas no laborales.*

PARÁGRAFO 3. Tratándose de los pagos en efectivo que efectúen operadores de juegos de suerte y azar, la gradualidad prevista en el párrafo anterior se aplicará de la siguiente manera:

1. En el año 2018, el setenta y cuatro por ciento (74 %) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.
2. En el año 2019, el sesenta y cinco por ciento (65 %) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.
3. En el año 2020, el cincuenta y ocho por ciento (58 %) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.
4. A partir del año 2021, el cincuenta y dos por ciento (52 %) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

Para efectos de este párrafo no se consideran comprendidos los pagos hasta por mil ochocientos (1800) UVT que realicen los operadores de juegos de suerte y azar, siempre y cuando realicen la retención en la fuente correspondiente.

El presente tratamiento no será aplicable a los operadores de juegos de suerte y azar que cumplan con las normas de lavado de activos establecidas por las autoridades competentes en aquellos casos en que las entidades financieras por motivos debidamente justificados nieguen el acceso a los productos financieros para la

canalización de los pagos de que trata este artículo. En este caso el contribuyente deberá aportar las pruebas correspondientes que acrediten tal hecho, incluyendo las comunicaciones de todas las entidades financieras que sustenten la negativa para abrir los productos financieros. Dichas entidades estarán obligadas a expedir la mencionada comunicación cuando nieguen el acceso a los productos anteriormente mencionados.

PARÁGRAFO 4. Los bancos y demás entidades financieras de naturaleza pública deberán abrir y mantener cuentas en sus entidades y otorgar los productos financieros transaccionales, usuales a los operadores de juegos de suerte y azar autorizados por Coljuegos y demás autoridades nacionales o territoriales competentes, mediante concesión, licencia o cualquier otro tipo de acto administrativo y a los operadores de giros postales, siempre y cuando cumplan con las normas sobre lavado de activos establecidas por las autoridades nacionales.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. El 100 % de los pagos en efectivo que realicen los contribuyentes durante los años 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018 tendrán reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos, o impuestos descontables en la declaración de renta correspondiente a dicho periodo gravable, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos establecidos en las normas vigentes. [Énfasis añadido].

III. Fundamentos de la violación

Se concreta obtener que la Honorable Corte Constitucional declare la inexecutable de la medida legislativa establecida por el párrafo 2 del artículo 771.5 del Estatuto Tributario adicionado por la Ley 1819 del 2016, cuyo texto dice:

PARÁGRAFO 2. En todo caso, los pagos individuales realizados por personas jurídicas y las personas naturales que perciban rentas no laborales de acuerdo a lo dispuesto en este Estatuto, que superen las cien (100) UVT deberán canalizarse a través de los medios financieros, so pena de su desconocimiento fiscal como costo, deducción, pasivo o impuesto descontable en la cédula correspondiente a las rentas no laborales. [Énfasis añadido].

En estas circunstancias, la anterior normatividad legislativa genera inequidad tributaria para las personas clasificadas en la cédula de rentas no laborales, ya que se trata de medidas irrazonables y sin una justificación en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, que están destinadas únicamente a un grupo de personas naturales que se encuentran en igualdad de condiciones con otras. Es necesario aclarar que la reforma tributaria establecida por la Ley 1819 del 2016 clasificó a las personas naturales y sus rentas dentro de cinco cédulas o grupos, como se indica a continuación:

- ▶ Rentas laborales. Se incluyen en esta cédula las personas naturales que devenguen ingresos por rentas de trabajo como salarios, honorarios, servicios, comisiones, entre otros.
- ▶ Rentas de pensiones. La componen las personas naturales que devenguen ingresos por pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, así como aquellas provenientes de indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional.
- ▶ Rentas de capital. Se incluyen las personas naturales que obtengan ingresos derivados por concepto

de interés, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de propiedad intelectual.

- ▶ Rentas no laborales. Esta cédula la componen las personas naturales que no clasifiquen en las demás; incluye a los comerciantes.
- ▶ Rentas de dividendos y participaciones. Se incluyen en esta cédula las personas naturales que perciben ingresos por concepto de dividendos y participaciones.

De la jurisprudencia fundamentada por la Corte Constitucional sobre los principios objeto de análisis destacamos los siguientes apartes.

La sentencia C-833 del 2013 hizo una distinción entre los principios de igualdad y equidad tributaria en los siguientes términos:

14. El principio de igualdad consagrado en el artículo 13 constitucional establece, entre sus contenidos, un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual *todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados. [Énfasis añadido].*

15. Aquellos preceptos encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal, en los principios

de generalidad y equidad que, a su vez, están en la base de la idea de justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución, *todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (exigencia de generalidad), pero a la vez el diseño del sistema impositivo debe responder a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen límites constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder tributario.* [Énfasis añadido].

16. *El principio de equidad (artículos 95 num. 9 y 363 CP), ha sido entendido como un desarrollo específico del principio de igualdad en materia tributaria. Incorpora el mandato de generalidad de la tributación, en tanto parte de asumir que la carga tributaria se distribuye entre todas las personas con capacidad de pago. Pero va más allá, al fijar criterios sobre la forma en que debe llevarse a cabo dicha distribución de las cargas fiscales, incluyendo una exigencia de equidad horizontal según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones.* También postula un mandato de equidad vertical, también identificado con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto. [Énfasis añadido].

Por otra parte, la sentencia C-169 del 2014 precisó la naturaleza y escenarios de aplicación del principio de equidad desde las dimensiones estructurales e individuales. En efecto, la sentencia enunció varios elementos que se deben considerar para resolver un cargo de inequidad tributaria que se detallan así: (1) el monto que se debe pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente; (2) se regula un

tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente, y (3) el tributo, o tiene implicaciones confiscatorias ya que no puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación *de facto* de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares.

Para resolver el cargo de inequidad contra la estructura tributaria del arancel, conviene tener en cuenta que la violación de dicho principio puede cometerse de tres modos. *Una, cuando el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente.* Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la real capacidad de pago del contribuyente y que, en cuanto tal, violaba el principio de equidad (CP arts. 95.9 y 363). *Dos, cuando se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente.* Es lo que ocurrió en la sentencia C-748 de 2009, donde la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica. *Tres, cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias.* No puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación *de facto* de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa

económica de los particulares. Un tributo es confiscatorio “cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”. [Énfasis añadido].

La jurisprudencia también ha indicado que el principio de equidad tributaria debe observarse en una doble dimensión: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica (progresividad tributaria).

En efecto, la medida legislativa establecida por el párrafo 2 del artículo 771.5 del ET adicionado por la Ley 1819 del 2016 regula una limitación en virtud de la cual solo se afecta un grupo de personas naturales clasificadas en la cédula de rentas no laborales, lo que crea inequidad en relación con los grupos de personas naturales establecidos por la misma ley, siendo irrazonables y sin una justificación en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes. Así las cosas, la restricción que impone el precepto demandado transgrede los principios de equidad tributaria en su dimensión horizontal.

Ahora bien, bajo la línea jurisprudencial proferida por la Corte Constitucional vale la pena destacar aquellas sentencias en las que se trata el tema de manera puntual. Veamos.

1. Sentencia 668 del 28 de octubre del 2015

Se presenta la demanda de inconstitucionalidad en contra del párrafo 4 del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 del 2014. La Corte Constitucional declaró la inconstitu-

cionalidad de la expresión “estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante”, contenida en el párrafo 4 del artículo 206 de la Ley 1739 del 2014. El alto tribunal justificó su decisión en aplicación del principio de equidad tributaria, pues indicó que la medida desconoce la real capacidad económica de un grupo de contribuyentes y genera una tributación paritaria entre los trabajadores independientes y los empleados asalariados.

La demanda plantea dos casos: (1) violación al principio de equidad y (2) violación al principio de igualdad.

Frente al principio de equidad, indica que “El monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo la capacidad de pago del contribuyente, el tributo se regula en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual sin justificación suficiente y que el tributo tiene fines confiscatorios”.

Al estudiar esta sentencia se observa que la Corte es contundente protegiendo los principios constitucionales de igualdad y equidad tributaria en este caso de personas naturales. Es preciso anotar que para el 2015 las personas naturales se clasificaban en: independientes y asalariados, a partir del 2017 tenemos cinco clasificaciones diferentes para las personas naturales y el artículo 771.5 del Estatuto Tributario establece una limitación particular para los contribuyentes clasificados en rentas no laborales.

2. Sentencia 551 del 26 de agosto del 2015

La sentencia proferida por la Corte Constitucional analiza la normalización tributaria fijada por la Ley 1739

del 2014, al fijar sus sujetos pasivos, su hecho generador, su base gravable, su tarifa y disponer que no habrá comparación patrimonial ni renta líquida gravable por la declaración de activos omitidos, la Corte estudia la vulneración de los principios de igualdad (art. 13 CP), buena fe (art. 83 CP), el deber de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95.9 CP). La Corte concluye que la amnistía tributaria da un tratamiento diferente para contribuyentes, lo cual vulnera el principio de igualdad (art. 13 CP), el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (art. 95.9 CP) y los principios en los cuales se funda el sistema tributario (art. 363 CP).

3. Sentencia 743 del 2015

En relación con la anterior sentencia, la Corte Constitucional considera que el artículo 57 de la Ley 1739 del 2014 debe ser declarado inexecutable, por vulnerar el principio de igualdad (art. 13 CP), el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (art. 95.9 CP) y los principios en los que se funda el sistema tributario (art. 363 CP).

La condición especial para el pago se aplica a los deudores morosos, es decir, a los deudores que han incumplido con sus obligaciones tributarias, a los que se ofrece reducir la suma que adeudan si el pago se hace antes de ciertas fechas.

La Corte concluye que la amnistía tributaria da un tratamiento diferente para contribuyentes, lo que vulnera el principio de igualdad (art. 13 CP), el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (art. 95.9 CP) y los principios en los cuales se funda el sistema tributario (art. 363 CP).

Finalmente, se analiza la exposición de motivos de la Ley 1819 del 2016, en donde se puede observar que frente a los pagos se requiere establecer limitaciones a los

contribuyentes de manera general, todo esto motivado por la dificultad en el seguimiento de las transacciones realizadas en efectivo. A continuación se extrae el capítulo en referencia:

3. PAGOS EN EFECTIVO

3.1 JUSTIFICACIÓN. El Gobierno Nacional ha evidenciado que las transacciones realizadas en efectivo resultan ser de difícil seguimiento. En contraste, el uso de los canales bancarios para efectos de los pagos que realicen los contribuyentes o responsables, dejan un registro que permite una mayor trazabilidad lo cual facilita el control de los ingresos, costos, deducciones e impuestos descontables.

Por esta razón se ha buscado la implementación de mecanismos de control a través del uso de los canales bancarios, que aseguren mayor transparencia en las transacciones, eviten la evasión y el fraude, mejoren el recaudo y promuevan la eficiencia del sistema tributario (principio consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política).

Frente a este punto, es oportuno recordar que la Corte Constitucional mediante la sentencia C-249 de 2013, se pronunció sobre la constitucionalidad del artículo 26 de la Ley 1430 de 2010, que modificó el artículo 7715 del ET, mediante el cual se limitó el reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables pagados en efectivo:

“La norma persigue un mayor control fiscal, y en esa medida un mayor control sobre las actividades y negocios de los contribuyentes, pero esto no es sinónimo de presunción de mala fe. Al crear una medida que estimule la bancarización, la cual a su vez promueve una mejor veeduría fiscal, el legislador no presume que el contribuyente

esté evadiendo impuestos o defraudando al fisco, y tanto es así que cuando este hace sus pagos por los medios específicos establecidos en los incisos primero y segundo, puede obtener pleno reconocimiento fiscal por sus costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, sin tener que demostrar su buena fe. Una norma que presumiera la mala fe, en cambio, le exigiría algo de esa índole. Lo que ocurre, de acuerdo con el precepto acusado, cuando los contribuyentes hacen sus pagos en efectivo, no es que el Estado sospeche de la licitud de su proceder, ni tampoco que asuma de antemano su mala fe, sino que no les reconoce plenos efectos fiscales, como un instrumento para desestimular el uso del efectivo. Ese instrumento es útil para reconducir los pagos hacia el sistema financiero, y así lograr que todas las transacciones resulten más transparentes al control de la administración tributaria. Como atrás se dijo, en esa medida la norma busca materializar el fin constitucional imperativo de conformar un sistema tributario eficiente (CP art. 363). Las disposiciones por otra eficaz para alcanzar ese cometido. [...]”.

Al respecto, la Comisión de Expertos propuso que, para controlar los fenómenos de evasión, se limitara la deducibilidad de aquellos pagos en efectivo por concepto de operaciones individuales, así como aquellos pagos solicitados por el contribuyente como costo, deducciones o impuesto descontable, pagados en efectivo en un porcentaje máximo (30 %) de los costos, deducciones o impuestos descontables solicitados en sus declaraciones tributarias del respectivo año, señalando que dicho porcentaje tiene que disminuir en forma gradual.

3.2 DESCRIPCIÓN. La propuesta consiste en aclarar la redacción del párrafo del artículo 771-5 del ET, estableciendo límites globales a los pagos en efectivo,

y disminuyendo el término de entrada en vigencia de esta norma en un año, para cada uno de los supuestos. *Se incluye finalmente un párrafo en donde se cobijan con la misma regla las transacciones individuales, que para efectos de su reconocimiento fiscal, deberán realizarse a través del sistema financiero siempre y cuando superen el monto de 2 millones de pesos. [Énfasis añadido].*

La medida que motiva la regulación de los pagos individuales en efectivo que superen los dos millones de pesos puede ser una medida razonable siempre y cuando se aplique a todos los contribuyentes del impuesto de renta y no solo a los clasificados en la cédula de rentas no laborales.

IV. Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer esta demanda en virtud de lo indicado en el artículo 241 de la Constitución política colombiana por medio del cual se “confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución en los escritos y precisos términos de este artículo” y, dentro de esta norma, en el numeral 4 tiene la función de “decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación”.

V. Cosa juzgada constitucional

No existe cosa juzgada en el presente caso, pues hasta la fecha la Corte Constitucional no se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de la norma demandada, por lo cual procede un pronunciamiento de fondo al respecto.

VI. Notificaciones

El accionante recibirá notificaciones en la carrera 11 # 71-41 oficina 705, Bogotá. Celular 319 499 9999.

Atentamente,

Juan Sebastián Castolo
94.552.833 de Santiago de Cali

BIBLIOGRAFÍA

- Asobancaria. <https://www.asobancaria.com/wp-content/uploads/2016/06/Informe-de-Tipificación-2015-Version-Web.pdf>.
- Castillo, Juana M. “La bancarización como herramienta de inclusión financiera en el marco del desarrollo económico de Colombia”. Trabajo de grado, Universidad de los Andes, 2015, <https://documentodegrado.uniandes.edu.co/documentos/6607.pdf>.
- “Estrategias de mercadeo más comunes”. *Mercadeo Efectivo*, <http://mercadeoefectivo.blogspot.com.co/2012/03/las-empresas-y-sus-lideres-mucho-tiempo.html>.

Normas y leyes

- Ley 1430/2010. Congreso de la República. Acceso 10 de abril del 2017, http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1430_2010.html.

Ley 1739/2014. Congreso de la República. Acceso 10 de abril del 2017, http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014.html.

Ley 1819/2016. Congreso de la República. Acceso 10 de abril del 2017, http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html.

Jurisprudencia

CConst., C-748/2009, R. Escobar. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2009/C-748-09.htm>.

CConst., C-249/2013. M. Calle. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2013/C-249-13.htm>.

CConst., C-261/2002. C. Vargas. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-261-02.htm>.

CConst., C-776/2003. M. Cepeda. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm>.

CConst., C-1003/2004. J. Córdoba. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-1003-04.htm>.

CConst., C-1021/2012. J. Palacio. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-1021-12.htm>.

CConst., C-876/ 2012. A. Tafur. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-876-11.htm>.

CConst., C-409/96. A. Martínez. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/c-409-96.htm>.

CConst., C-419/95. A. Barrera. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/c-419-95.htm>.

CConst., C-711/2001. J. Araújo. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-711-01.htm>.

CConst., C-1060/ 2001. L. Cruz de Quiñones. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1060a-01.htm>.

CConst., C-913/2011. G. Mendoza. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-913-11.htm>.

CConst., C-169/2014. M. Calle. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/C-169-14.htm>.

CConst., C-833/2013. M. Calle. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2013/C-833-13.htm>.

CConst., C-668/2015. G. Ortiz. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/c-668-15.htm>.

CConst., C-551/2015. M. González. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2015/C-551-15.htm>.

CConst., C-743/2015. M. Ávila. Acceso 10 de abril del 2017, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-743-15.htm>.

SOBRE LOS AUTORES

Compiladora

Eleonora Lozano Rodríguez

Abogada, economista y magíster en Economía por la Universidad de los Andes. Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca. Profesora asociada y directora del Doctorado en Derecho y de la Maestría y de la Especialización en Tributación de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes. Sus publicaciones más recientes son *Justicia tributaria. Jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado 2005-2016* (Ediciones Uniandes, 2017) y *Teoría y puesta en práctica del análisis económico del derecho colombiano* (Ediciones Uniandes, 2016).

Autores

Óscar Andrés Álvarez Torres

Abogado egresado de la Universidad Externado de Colombia. Especialista en Tributación por la Universidad de los Andes. Candidato a magíster en Tributación de la misma Universidad, ha trabajado en temas tributarios relacionados con el ahorro voluntario y el Sistema General de Pensiones.

Paolo Bedoya Rondón

Abogado de la Universidad de Caldas, especialista y magíster en Tributación de la Universidad de los Andes. Se ha desempeñado en el área de impuestos tanto en el sector público como en el privado y es docente de Impuesto sobre la Renta, Procedimiento Tributario y Retención en la Fuente.

Ómar Sebastián Cabrera Cabrera

Abogado y especialista en Derecho Económico Internacional por la Universidad Externado de Colombia. Especialista y magíster en Tributación de la Universidad de los Andes. Ha sido docente de Derecho Tributario Internacional en la Universidad Externado de Colombia y en la Universidad de los Andes e investigador del Centro de Estudios Fiscales Externadista y del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT). También cursó el Diplomado en Impuestos de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado. Abogado tributario en PricewaterhouseCoopers Colombia.

Cristian Ceballos Acosta

Abogado egresado del Colegio Mayor Nuestra Señora del Rosario de Bogotá, especialista en Tributación de la Universidad de los Andes, y en Derecho Aduanero y del Comercio Exterior del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Magíster en Tributación por la Universidad de los Andes. Cuenta con amplia experiencia en temas tributarios y aduaneros; actualmente se desempeña como servidor público en la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero de la (DIAN).

Juan Carlos Durán Uribe

Abogado *cum laude* de la Universidad de los Andes. Candidato a magíster en Educación de la misma Universidad. Profesor de cátedra del curso Contratos Civiles y Comerciales. Se desempeñó como primer gestor académico de la Maestría en Tributación. Participó en el diseño curricular del curso de la maestría Metodologías en Resolución de Casos Tributarios.

Andrés González Cruz

Abogado egresado de la Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá. Especialista en Tributación de la Universidad de los Andes, con maestría (LLM) en Derecho Corporativo y Financiero de Widener University, Delaware School of Law; maestría (LLM) en Derecho Tributario Internacional de University of Florida, Levin College of Law y maestría en Tributación de la Universidad de los Andes. Cuenta con más de siete años de experiencia en temas tributarios, trabajando en firmas y en la rama judicial.

Gloria Johana Morales Osorio

Licenciada en Lengua Castellana y magíster en Literatura. Trabajó en el Centro de Español de la Universidad de los Andes coordinando los cursos de escritura académica intensiva de pregrado. También ha sido profesora de escritura académica en posgrado y está interesada en acompañar pedagógicamente la enseñanza de la escritura y la lectura en la educación superior.

Melissa Muñoz Gómez

Abogada por la Universidad Externado de Colombia, especialista en Derecho Comercial y Tributación y magíster en Tributación por la Universidad de los Andes. Actualmente es magistrada auxiliar de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Ricardo Rayo Montaña

Contador público de la Universidad Javeriana. Especialista en Tributación de la Universidad de los Andes y candidato a magíster en Tributación de la misma institución. Docente de la Universidad Javeriana. Cuenta con más de nueve años de experiencia en las áreas contable, financiera, de auditoría y de impuestos, tres de ellos como socio líder de Big Group Consultores. Participó en la edición y actualización del *Manual de ICA y predial Bogotá 2015*.

Andrés Felipe Trujillo Galvis

Abogado y contador público de la Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá. Especialista en Tributación de la Universidad de los Andes y magíster en Tributación de la misma institución. Asesor y consultor en asuntos tributarios y corporativos. Actual gerente general de la Empresa Férrea Regional de Cundinamarca.

Ruby Esperanza Yaya Escobar

Licenciada en Biología por la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, especialista y magíster en Educación por la Universidad de los Andes. Líder del frente de innovaciones educativas con tecnología en posgrado del Centro de Innovación en Tecnología y Educación (ConectaTE)

y profesora de apoyo de cursos de la concentración de educación y TIC de la Maestría en Educación. Especialmente, profesora maravillada con el aporte de las TIC a la educación.

4 años

Este libro se publicó en el 2020, año en el que se celebra el cuadragésimo aniversario de la fundación de **Enfoques Unificados**, consignada en el Acta n.º 19-80 del Comité Ejecutivo del 13 de febrero de 1980. En estas cuatro décadas, ha construido un catálogo diverso y contribuir al diálogo de saberes nacional y regional.

