CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

DEBATES ACTUALES

JOSÉ MANUEL
CASTRO ARANGO

ANDRÉS FELIPE
PERDOMO GIORGI

EDITORES

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

DEBATES ACTUALES

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

Convenios de doble imposición : debates actuales / Carlos Humberto Aragón Trujillo, [y otros] ; presentación, Olga Lucía González Parra. -- Bogotá : Universidad Externado de Colombia, 2026. -- Primera edición.

593 páginas : ilustraciones, gráficas.

ISBN: 9789585064638 (impreso) 9789585064652 (electrónico)

Derecho fiscal -- Legislación internacional 2. Tratados -- Legislación internacional – Colombia 3. Transporte 4. Impuestos sobre la renta 5. Impuestos sobre beneficios extraordinarios 6. Ganancias -- Aspectos jurídicos 7. Riesgo (Economía) -- Aspectos jurídicos 8. Dividendos 9. Rentas -- Aspectos jurídicos 10. Distribución del ingreso – Legislación 11. Arbitramento (Economía) -- Aspectos jurídicos I. Aragón Trujillo, Carlos Humberto II. González Parra, Olga Lucía, presentadora II. Universidad Externado de Colombia III. Título.

344.3 SCDD 15

Catalogación en la fuente -- Universidad Externado de Colombia. Biblioteca. NDG
Julio de 2026

ISBN 978-958-506-463-8
E-ISBN 978-958-506-465-2

© 2026, UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
Calle 12 n.º 1-17 Este, Bogotá
Teléfono (+57) 601 342 0288
publicaciones@uexternado.edu.co
www.uexternado.edu.co

Primera edición: julio de 2026

Diseño de cubierta: Departamento de Publicaciones
Corrección de estilo: Néstor Clavijo
Composición: Precolombi EU-David Reyes
Impresión y encuadernación: DGP Editores S.A.S.
Tiraje de 1 a 1.000 ejemplares

Impreso en Colombia
Printed in Colombia

Prohibida la reproducción o cita impresa o electrónica total o parcial de esta obra sin autorización expresa y por escrito del Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia. Las opiniones expresadas en esta obra son responsabilidad de los autores.

CARLOS HUMBERTO ARAGÓN TRUJILLO
MARÍA CECILIA BERROCAL
OMAR SEBASTIÁN CABRERA
JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO
CAMILO EDUARDO CERÓN GARCÉS
VICENTE CHAPA
ALEJANDRO DOMÍNGUEZ
OLGA LUCÍA GONZÁLEZ PARRA
MARÍA CAMILA GUTIÉRREZ
FABIÁN JAIMES POVEDA
DANIELA MORALES NUMA
ÓSCAR MUNÉVAR
AITOR NAVARRO
TOMÁS PEÑUELA ORTIZ
ANDRÉS FELIPE PERDOMO GIORGI
LAURA SANINT
ERIC THOMPSON CHACÓN
ANA CRISTINA TRIANA SUÁREZ
CAMILO FRANCISCO ZARAMA

CONTENIDO

Presentación 11
Olga Lucía González Parra

Introducción 15
José Manuel Castro Arango
Andrés Felipe Perdomo Giorgi

Capítulo primero
Fundamentos de derecho tributario internacional 23
José Manuel Castro Arango

Capítulo segundo
Artículo 1. Ámbito subjetivo de aplicación de los convenios de doble imposición suscritos por Colombia 91
Óscar Munévar

Capítulo tercero
Artículo 2. Ámbito de aplicación objetivo de los convenios para evitar la doble imposición: consideraciones generales y perspectivas desde el punto de vista colombiano 131
Omar Sebastián Cabrera Cabrera
Camilo Eduardo Cerón Garcés

Capítulo cuarto
Artículo 7. Beneficios empresariales 191
Aitor Navarro
Camilo Francisco Zarama
Tomás Peñuela Ortiz

Capítulo quinto
Artículo 8. Rentas del transporte internacional en la legislación nacional y convenios de doble imposición de Colombia 235
Eric Thompson Chacón

Capítulo sexto
Artículo 9. Empresas asociadas. Precios de transferencia 281
Laura Sanint
María Camila Gutiérrez

Capítulo séptimo
Artículo 10. Dividendos 347
Tomás Peñuela

Capítulo octavo
Artículo 14. La tributación de los servicios independientes en los convenios para evitar la doble imposición: aspectos generalese implicaciones en la red de tratados colombianos 387
Omar Sebastián Cabrera

Capítulo noveno
Artículo 15. Rentas de trabajo dependiente 431
Fabián Jaimes Poveda

Capítulo décimo
Artículo 16. Honorarios de consejeros 443
Ana Cristina Triana Suárez
Carlos Humberto Aragón Trujillo

Capítulo undécimo
Artículo 20. Rentas de estudiantes y profesores 479
María Cecilia Berrocal

Capítulo duodécimo
Artículo 25. Procedimiento de mutuo acuerdo y arbitraje 509
Daniela Morales Numa

Capítulo decimotercero
Artículo 26. Intercambio de información (interacción con otros acuerdos) 557
Alejandro Domínguez
Vicente Chapa

Para nadie es un secreto que vivimos en una era definida por la globalización. En Colombia desde 1991 se emprendió un proceso de apertura económica que ha significado la adopción de diferentes instrumentos jurídicos, tanto en el ámbito del comercio exterior como del tributario. Estos últimos llegaron al debate nacional en 2005 con la firma del primer convenio para evitar la doble imposición (CDI) suscrito con España, y desde entonces sumamos diecinueve tratados suscritos.

Tal proceso, junto con el auge de los lineamientos, recomendaciones de buenas prácticas y normas emitidas por los organismos internacionales, ha implicado que la comunidad tributaria demande cada vez más profesionales y material bibliográfico especializados en fiscalidad internacional. Ante esta necesidad, la academia, y en particular la Universidad Externado de Colombia, ha respondido desde el Departamento de Derecho Fiscal con actividades de primer nivel tanto de docencia como de investigación y extensión.

Así, este libro tiene como propósito contribuir al debate nacional y regional en materia de fiscalidad internacional, respecto a una de sus figuras medulares como son los convenios de doble imposición. Ello, para lograr divulgar y ofrecer nuevos conocimientos o perspectivas teóricas y prácticas que permitan la mejor aplicación del sistema tributario y la seguridad jurídica.

Este es precisamente el espíritu que captura la obra que tengo el honor de presentar y que han editado los profesores José Manuel Castro Arango y Andrés Felipe Perdomo Giorgi. El origen de este proyecto se remonta a 2019, cuando nació con un objetivo claro y ambicioso: ofrecer un análisis profundo y crítico de la red colombiana de convenios.

El propósito no fue simplemente describir los modelos teóricos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) o de la Organización de las Naciones Unidas (ONU). El gran valor de esta obra es que ubica esos modelos en nuestra realidad. Examina la evolución de nuestra política de negociación —a veces incipiente, a veces reactiva, pero siempre en desarrollo— y se sumerge en los verdaderos retos que enfrentamos: los desafíos en la negociación de futuros tratados, la eventual

renegociación de los que ya existen y, crucialmente, las complejidades de la interpretación y aplicación de los convenios vigentes.

Para lograr este objetivo, el libro adopta una metodología rigurosa de "artículo por artículo". Es un verdadero mapa de navegación de nuestra red convencional. Aunque en este texto no se ha agotado cada uno de los artículos que usualmente contienen los convenios de doble tributación, esperamos que en futuras publicaciones se logre completar.

A lo largo de sus capítulos, un destacado grupo de autores, a quienes elevo mi total reconocimiento, desentraña los temas centrales. La obra nos lleva desde los fundamentos conceptuales del derecho tributario internacional, pasando por el análisis detallado de los ámbitos de aplicación subjetivo y objetivo —identificando controversias prácticas, como la cobertura del régimen Simple—, hasta el corazón de los convenios, las reglas de distribución. Allí se analizan con profundidad, entre otros, los artículos sobre beneficios empresariales (art. 7), transporte internacional (art. 8), empresas asociadas y precios de transferencia (art. 9), dividendos (art. 10) y las rentas de trabajo dependiente e independiente (arts. 15 y 14).

Además, aborda temas especializados como los honorarios de consejeros, las rentas de estudiantes y, fundamentalmente, los mecanismos para la resolución de disputas (MAP) y el intercambio de información.

El resultado, como bien señalan los editores, es un marco de lectura indispensable para el intérprete, el operador administrativo, el litigante y el negociador, atendiendo de esta manera la necesidad de la práctica privada y de la pública.

Como directora del Departamento de Derecho Fiscal, siento un profundo orgullo por el trabajo que hoy ve la luz. Este esfuerzo monumental no sería posible sin la visión y dedicación de sus editores, José Manuel Castro Arango y Andrés Felipe Perdomo Giorgi. Su labor de coordinación, revisión y edición ha sido persistente, y supuso llevar a cabo diferentes espacios de discusión investigativa —Seminarios Aurelio Camacho Rueda— en los cuales se analizaron los proyectos de los textos, lo cual dio como resultado una obra de excelencia académica.

Extiendo este agradecimiento y mi más sincera felicitación a todos y cada uno de los autores que contribuyeron con su conocimiento y experticia en los diferentes capítulos. Ellos representan la masa crítica que este departamento y la Universidad Externado de Colombia, con el

apoyo de iniciativas como el Observatorio Iberoamericano de Tributación Internacional (OITI), se esfuerzan por consolidar.

Gracias también a todos aquellos que, como mencionan los editores en su introducción —el profesor Mauricio Marín, el Dr. Julio Roberto Piza y el Dr. Roberto Insignares—, impulsaron y apoyaron esta empresa desde sus inicios.

A los lectores de esta obra, como bien señalan los editores, los invito a complementar, criticar constructivamente y a desarrollar nuevas perspectivas sobre los convenios de doble tributación, ya que este libro no es un punto final en la materia, sino un signo de exclamación que reclama e invita a las universidades y centros de investigación latinoamericanos a prestar un mayor interés académico por el derecho tributario internacional, una rama viva, vigente y que hoy se encuentra un punto de inflexión. Con esta obra continuamos aportando a la consolidación de una verdadera escuela exterdanista en el ámbito del derecho tributario internacional.

OLGA LUCÍA GONZÁLEZ PARRA

Noviembre de 2025

El libro sobre convenios de doble imposición ofrece un análisis profundo sobre el desarrollo de los modelos de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en Colombia. Con la participación de diferentes grupos de autores, se exploran aspectos clave como los ámbitos subjetivo y objetivo de aplicación, las rentas empresariales y personales y el principio de plena competencia, todos temas esenciales en la configuración de las relaciones fiscales internacionales del país.

El desarrollo colombiano en la construcción de una red colombiana de convenios de doble imposición (CDI) deja entrever los primeros esfuerzos de consolidar una política de Estado en cuanto a su negociación. Aunque el alcance de dicha política no ha sido del todo clara ni consistente, y a pesar de que en los últimos años hemos presenciado una suspensión de los procedimientos de ratificación de los convenios tributarios suscritos, así como la lentificación de la negociación de nuevos tratados, hasta el 2025 se consolida una red de diecinueve convenios suscritos, cuatro de los cuales no se encuentran vigentes (Luxemburgo, Brasil, Países Bajos y Uruguay) y una decisión de la CAN, la 578.

Así, en la actualidad se tiene acceso a reglas de eliminación de la doble imposición en las situaciones transfronterizas que, dentro de los ámbitos de aplicación objetivo, subjetivo y territorial, se presenten entre Colombia, España, Chile, Suiza, Canadá, México, Corea, India, Portugal, República Checa, Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Italia, Francia, Japón, Emiratos Árabes Unidos, Alianza del Pacífico (homologa el tratamiento entre países de la Alianza).

En ese espectro de tratados es posible ver diferencias en la redacción de las disposiciones comunes a este tipo de convenios que reconoce la intención de Colombia de aplicar diferentes políticas de negociación, en un primer momento marcada por la necesidad de iniciar un camino y sin evaluar de fondo las variaciones convenientes para Colombia respecto del Modelo OCDE, como ocurrió en el tratado con España, para luego buscar un mejor equilibrio de la distribución de la potestad impositiva en los convenios subsiguientes, y ya más recientemente es posible ver el influjo

que tuvo el proyecto BEPS y el Marco Inclusivo en la fijación de normas especiales y generales antiabuso del tratado.

En ese contexto, esta obra ofrece una aproximación a la profundidad de las diferentes cláusulas negociadas por Colombia en su red, con el propósito de identificar los elementos comunes, a partir de un ejercicio que toma como punto de partida el modelo de convenio de la OCDE, sin perjuicio de la incorporación creciente de ajustes, con influencia del modelo ONU y de la Comunidad Andina de Naciones. De tal manera, el enfoque de esta obra parte de un acercamiento capítulo por capítulo, que busca identificar los elementos clave de cada norma de los CDI, a partir de un ejercicio comparativo y doctrinal.

Cada capítulo profundiza en áreas como los dividendos, el trabajo dependiente e independiente, las rentas de consejeros y estudiantes y los mecanismos de resolución de disputas (MAP), proporcionando una perspectiva técnica y práctica que será de gran valor para académicos y profesionales del derecho tributario. Así mismo, destacan los mecanismos de intercambio de información, esenciales en el contexto actual de la transparencia internacional.

Este libro se convierte en una referencia indispensable para comprender cómo Colombia ha adoptado y adaptado estos convenios internacionales, ofreciendo una visión comparada, doctrinal y práctica sobre su aplicación y retos futuros.

En esa línea, buscamos ofrecer una primera aproximación crítica y aplicada de la red colombiana de convenios para evitar la doble imposición, identificando sus rasgos comunes y su alcance efectivo. De esta manera, partimos del reconocimiento de que dicha red es aún incipiente, pero evidencia esfuerzos de avanzar hacia una política de Estado en la materia. Con ese punto de partida, el texto adopta un método capítulo por capítulo que permite medir la profundidad de las cláusulas tal como las ha negociado Colombia. El Modelo de Convenio de la OCDE opera como eje de comparación, sin desconocer los ajustes y acentos que introducen el Modelo de las Naciones Unidas y las reglas propias del derecho andino. En cada disposición se precisan finalidad, técnica y efectos sobre seguridad jurídica, atracción de inversión y prevención de la doble imposición y la evasión. El resultado es un marco de lectura útil para el intérprete, el operador administrativo, el litigante y el negociador.

Así, en el primer capítulo, "Fundamentos de derecho tributario internacional", José Manuel Castro Arango ofrece una síntesis ordenada de los conceptos, fuentes y problemas del derecho tributario internacional (DTI), señalando su autonomía y su ubicación entre normas internacionales, comunitarias e internas. A su turno, examina criterios de sujeción (residencia y fuente), la doble imposición y los métodos para eliminarla, así como la finalidad y estructura de los CDI. Por último, concluye que los CDI son piezas clave para la seguridad jurídica y la integración económica, y que el orden interno debe articularse con estándares OCDE/G20 (BEPS) y con el *soft law* relevante. Entre los problemas que subraya, está la diversidad de aplicadores y los riesgos de erosión de base y traslado de beneficios, que exigen cooperación y consistencia interpretativa.

Luego, en el segundo capítulo, "Ámbito subjetivo de aplicación de los convenios de doble imposición suscritos por Colombia", Óscar Munévar analiza las definiciones de "persona" y "residente", las reglas de desempate por doble residencia y las desviaciones propias de la red colombiana, y las contrasta con la Decisión 578 de la Comunidad Andina (CAN). El autor concluye que el CDI no se limita a pagos entre residentes de distintos Estados y que puede operar incluso en casos nacionales, siempre que exista un residente cubierto.

En el tercer capítulo, "Ámbito de aplicación objetivo de los convenios para evitar la doble imposición: consideraciones generales y perspectivas desde el punto de vista colombiano", Ómar Sebastián Cabrera y Camilo Eduardo Cerón delimitan qué impuestos cubren los CDI a partir del artículo 2 del Modelo OCDE y su recepción en los Modelos ONU y Estados Unidos, explicando la regla general (renta y patrimonio) y la denominada cláusula dinámica para futuros tributos análogos. Los autores trazan el trasfondo histórico y fijan como objetivo un análisis del artículo 2 y de su aplicación en la red colombiana, con apoyo en jurisprudencia y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN); eso sí, identifican controversias prácticas —como la discutida cobertura del régimen SIMPLE— y sus efectos en el crédito fiscal transfronterizo, además de las reservas de Colombia al artículo 2 al ingresar a la OCDE y su opción por excluir tributos territoriales y condicionar el patrimonio a reciprocidad, así como el encuadre en la Decisión 578.

En el capítulo cuarto, sobre el Artículo 7 de "beneficios empresariales", Aitor Navarro, Camilo Francisco Zarama y Tomás Peñuela Ortiz examinan el reparto de potestad sobre los beneficios empresariales a partir del umbral del establecimiento permanente y comprueban que el Instrumento Multilateral (MLI, por sus siglas en inglés) de la OCDE no modificó la configuración del precepto; eso sí, señalan el problema de coordinación con el artículo 23 para eliminar la doble imposición y los ajustes correlativos del 7.3/9.2, así como los conflictos de calificación con preceptos especiales (12, 17).

En el quinto capítulo, sobre "Rentas del transporte internacional en la legislación nacional y convenios de doble imposición de Colombia", Eric Thompson Chacón caracteriza el tratamiento colombiano de las rentas de transporte transfronterizo, subrayando la singularidad del modelo de renta mundial y su incidencia en la prevención de la doble imposición. Expone que en derecho interno el artículo 24 del Estatuto Tributario (ET) grava los servicios que se prestan en el país y no menciona el transporte internacional, de modo que, por regla, solo el transporte local configura fuente nacional. En el plano convencional, explica la evolución del artículo 8 OCDE hacia la residencia de la empresa, con la salvedad de que los Estados pueden mantener la sede de dirección efectiva. Concluye que Colombia opera una red híbrida —tratados específicos y CDI generales, junto con la Decisión 578 CAN—, con asimetrías sobre rentas accesorias (contenedores, *bareboat charter*) que pueden reabrir gravamen en la fuente; de ahí la necesidad de uniformidad definicional y cláusulas expresas sobre ingresos accesorios en futuros ajustes y renegociaciones.

En el capítulo sexto, a cargo de Laura Sanint y María Camila Gutiérrez, se examina el artículo 9 del MCOCDE "empresas asociadas", desde su génesis y su función como anclaje del principio de plena competencia. Allí las autoras describen la naturaleza atípica de la disposición y su doble papel (ajuste primario y correlativo), y contrastan su tratamiento en el MONU y en la Decisión 578 de la CAN, para luego dar cuenta de su recepción en los CDI suscritos por Colombia, mediante una tabla comparativa. Luego descienden al régimen interno de precios de transferencia —obligaciones, alcance y líneas jurisprudenciales sobre ajustes a la mediana, comparabilidad, parte analizada, métodos y temporalidad— y cierran con el efecto del MLI (art. 17) y las reservas colombianas, señalando vacíos operativos

del ajuste correlativo y las limitaciones del MAP en la práctica local, con llamados a mayor coordinación interadministrativa.

En el capítulo séptimo, "Dividendos", Tomás Peñuela estudia el régimen de dividendos desde una doble perspectiva —nacional y convencional—, partiendo del esquema colombiano de dos niveles de imposición y sus tarifas y del método de crédito (directo e indirecto) para eliminar la doble imposición, con sus límites cuantitativos y de depuración. El autor identifica que la definición del artículo 10 OCDE/ONU y su remisión a la ley interna pueden desencadenar conflictos de calificación, postura que critican por los riesgos de asimetrías. Además, analizan la especificidad del CDI Colombia-Reino Unido —que permite tratar como dividendos ciertas transferencias desde EP— y advierten insuficiencias interpretativas administrativas.

A continuación, en el capítulo octavo, "La tributación de los servicios independientes", Omar Sebastián Cabrera ofrece un recorrido comparado por OCDE, ONU y CAN para explicar cómo se distribuye la potestad tributaria sobre honorarios y servicios profesionales sin vínculo laboral. Sostiene que en el MCOCDE estos ingresos se encuadran en los artículos 5 y 7 (EP y beneficios empresariales), mientras que el MCONU conserva un artículo 14 propio y añade el 12A para "servicios técnicos", cuya aplicación se solapa, pero es especial frente al 14. En la CAN, en cambio, la Decisión 578 atribuye la imposición a la fuente sin exigir EP ni presencia continuada, y aplica exención en residencia, con reglas diferenciadas, si presta una "empresa". El autor concluye poniendo énfasis en las implicaciones para la red colombiana y problemas prácticos de calificación y coordinación entre 14/12A ONU, OCDE 5/7 y CAN.

Luego, en el capítulo noveno, Fabián Jaimes Poveda examina las "rentas de trabajo dependiente" a partir del artículo 15 de los Modelos de Convenio de la OCDE (2017) y de la ONU (2021), y señala su coincidencia sustantiva y diferencias puntuales de redacción. Desarrolla las reglas de distribución, subrayando el papel del umbral de 183 días y la relevancia del lugar físico de prestación en casos de trabajo remoto. Aborda, además, el tratamiento de indemnizaciones laborales y la cláusula particular del CDI con Italia, que concentra la imposición en el Estado del empleador. Su conclusión central es que, por la remisión del artículo 3(2) de los CDI y la Decisión 578 CAN, la remuneración por servicios personales

—dependientes e independientes— se rige por la cláusula de empleo, armonizada con el artículo 103 del ET. Eso revela problemas prácticos de definición y calificación que el capítulo identifica y ordena, incluso la casuística de tripulaciones en tráfico internacional.

En el capítulo décimo, "Artículo 16. Honorarios de consejeros", Ana Cristina Triana Suárez y Carlos Humberto Aragón Trujillo examinan cómo la potestad se asigna al Estado de la sociedad que recibe el servicio; eso sí, ponen el acento en que el modelo estadounidense añade la condición de que el servicio se preste físicamente allí, lo que en contextos de reuniones remotas vuelve difícil su aplicación. También advierten que la Decisión 578 CAN carece de cláusula específica y reubica estas rentas en "servicios personales" gravados en la fuente.

En el capítulo undécimo, María Cecilia Berrocal estudia las "Rentas de estudiantes y profesores", y reconstruye el origen y la finalidad del artículo 20 en los modelos OCDE y ONU —y su correlato más amplio en el modelo estadounidense—, para explicar por qué los pagos destinados a manutención, estudios o formación no se gravan en el Estado de acogida cuando provienen de fuentes situadas en el exterior. La autora subraya que la razón de ser de la cláusula es promover los intercambios académicos y no propiciar doble no imposición, y muestra cómo algunos tratados incorporan previsiones específicas para profesores visitantes, aun cuando los modelos no las contengan de forma expresa. En el trabajo se identifican, además, problemas prácticos relevantes —prueba de residencia previa, verificación del origen de los fondos, tratamiento de becas y retribuciones por docencia e investigación— y se dan luces para establecer criterios para su aplicación homogénea en la red colombiana

El capítulo decimosegundo, "Procedimiento de mutuo acuerdo y arbitraje", de Daniela Morales Numa, reconstruye el origen y evolución del MAP como vía específica de solución de controversias en fiscalidad internacional. En él se distinguen sus tres modalidades —legislativa, interpretativa y aplicable al caso—, y se explica su naturaleza distinta frente al arbitraje. Sitúa el debate desde la Liga de las Naciones y presenta la arquitectura comparada de los Modelos OCDE/ONU, con énfasis en el artículo 25, los plazos de dos y tres años y quién puede activar el arbitraje. Desde la perspectiva colombiana, examina los CDI con Francia e Italia —que prevén un arbitraje voluntario condicionado al acuerdo de ambas

autoridades y del contribuyente—, contrasta la opción de Países Bajos —decisión que recae en el interesado— y reseña el aval constitucional al esquema pactado. Eso sí, subraya la eventual disparidad en la titularidad para iniciar arbitraje, la aceptación previa de su fuerza vinculante y los riesgos de inefectividad si no se armonizan reglas y plazos en función de seguridad jurídica.

En el capítulo decimotercero, "Intercambio de información [IDI] (interacción con otros acuerdos)", Alejandro Domínguez y Vicente Chapa realizan un análisis comparado de fuentes y prácticas del IDI en la red colombiana. Los autores parten de las tres vías principales —por solicitud (IDIPS), espontáneo (IDIE) y automático (IDIA)— y de los estándares del Acuerdo Modelo OCDE, los artículos 26 OCDE/ONU, la CAAMT y la Decisión 578 CAN, para revisar su recepción en los CDI de Colombia y su interacción con CRS, FATCA y CbCr, así como con derecho interno, doctrina y jurisprudencia, señalando garantías del contribuyente. De tal manera, concluyen que los CDI vigentes se alinean sustancialmente con el Modelo OCDE, aunque recomiendan actualizar instrumentos antiguos (p. ej., Chile y Suiza) y armonizar cláusulas puntuales (como las relativas a documentación en India), reforzando confidencialidad y el estándar de "previsiblemente relevante".

En fin, el enfoque, como se mencionó, no se limita a describir textos: contrasta opciones de política, detecta convergencias y disonancias dentro de la red y extrae criterios de aplicación coherentes con las tendencias internacionales. Si bien los autores van a coincidir en el seguimiento histórico a los modelos OCDE, se pone de relieve cómo el ejercicio de negociación reciente y el fortalecimiento institucional del país comienza a tener repercusión en los tratados recientes suscritos por Colombia.

Desde esa perspectiva, la obra les da relevancia a dichos aspectos y aspira a iluminar decisiones de interpretación y de cumplimiento en casos concretos y suministrar insumos para procesos de ajuste o renegociación selectiva cuando resulten pertinentes. El balance prospectivo reconoce que la evolución del derecho tributario internacional, guiada por la OCDE y la ONU, exigirá revisar ciertas cláusulas y reforzar otras. El lector encontrará, así, una guía ordenada que explica el "cómo" y el "porqué" de cada solución convencional y un mapa de riesgos y oportunidades para la práctica

colombiana. La intención final es contribuir a consolidar una política convencional consistente, transparente y orientada al futuro.

Esperamos que esta obra sea el inicio de una serie de textos que completen el estudio de cada uno de los artículos de la red de convenios vigentes, y que impulse nuevos desarrollos académicos, doctrinales y jurisprudenciales en Colombia y la región latinoamericana sobre los aspectos críticos de la fiscalidad internacional.

Por último, queremos agradecer y reconocer a los autores de cada uno de los capítulos que integran esta obra, por su esfuerzo y paciencia en el proceso de revisión y edición, que finalmente se refleja en la excelencia de sus contribuciones. Del mismo modo nuestra gratitud con el profesor Mauricio Marín, que impulsó este proyecto, a los doctores Olga Lucía González, Julio Roberto Piza y Roberto Insignares por el apoyo y confianza en esta empresa de comentar la red de convenios colombianos, que se ideó en 2016 y que empieza rendir sus frutos ahora.

A todos ellos, colegas, amigos y cómplices del proyecto de crear una masa crítica que permita impulsar el desarrollo de una academia en el área de derecho tributario internacional de la Universidad Externado de Colombia y del Observatorio Iberoamericano de Tributación Internacional, gracias.

JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO
ANDRÉS FELIPE PERDOMO GIORGI
Agosto de 2025

JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO*

CAPÍTULO PRIMERO

Fundamentos de derecho tributario internacional

RESUMEN

El derecho tributario internacional (DTI) ha evolucionado de manera significativa gracias a la globalización económica, lo que ha requerido la regulación de hechos económicos internacionales y la delimitación de la capacidad contributiva. Este capítulo aborda los conceptos, contenido y fuentes del derecho tributario internacional, poniendo de realce su autonomía científica y su enfoque en normas tributarias con elementos de internacionalidad. El DTI integra normas internacionales, comunitarias e internas, y se diferencia del derecho internacional privado y público.

El DTI se centra en la tributación de personas naturales y jurídicas, utilizando criterios subjetivos y objetivos de sujeción, como la residencia y la fuente de ingresos. También aborda la problemática de la doble imposición internacional, sus causas y consecuencias y los métodos para eliminarla, como la imputación, la exención y la deducción. Además, se discuten los convenios de doble imposición (CDI), su historia, finalidad y estructura, y cómo estos convenios facilitan la globalización económica al eliminar la sobreimposición internacional.

El capítulo también examina la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios, señalando las normas y acciones implementadas para enfrentar estos fenómenos, como el Plan de Acción BEPS de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el G20. En su parte final, se mencionan las fuentes del DTI, incluso los ordenamientos internacional, comunitario e interno, y la importancia del *soft law* y los organismos internacionales en la creación y aplicación de normas tributarias.

---

* Doctor *cum laude* con mención internacional en Derecho de la Universidad Carlos III de Madrid, con maestrías en Derecho y Derecho de la Empresa de la Universidad de Alcalá. Especialista en Derecho Comercial y abogado de la Universidad Externado de Colombia. Se ha desempeñado como magistrado auxiliar del Consejo de Estado, docente investigador, litigante en derecho tributario y consultor experto de empresas y organismos de cooperación en derecho corporativo, derecho tributario y fiscalidad internacional. En su trayectoria docente e investigativa ha impulsado carreras profesionales y conformado equipos con talante ético y que creen en la exigencia propia, el trabajo dedicado y el mérito. Es director del Centro Externadista de Estudios Fiscales y docente investigador del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia.

INTRODUCCIÓN

El derecho tributario ha tenido importantes desarrollos a partir de la globalización de la economía, en la medida en que fue necesario regular hechos económicos internacionales y delimitar los supuestos de capacidad contributiva gravados, al tiempo que se tuvieron que fijar los límites de las jurisdicciones para ejercer su poder tributario y fortalecer los instrumentos de cooperación internacional para garantizar el cumplimiento de esos mandatos.

En este capítulo se delimitarán los fundamentos del DTI, para lo cual se fijarán sus principales instituciones, conceptos y problemas actuales, a partir del estudio de la doctrina y del ordenamiento jurídico colombianos, como abrebocas al estudio de los convenios de doble imposición que se realiza en los capítulos posteriores.

I. CONCEPTO, CONTENIDO Y FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

A. CONCEPTO

El DTI es una rama del derecho, con autonomía científica, que se caracteriza por ofrecer una perspectiva jurídica sobre las normas de naturaleza tributaria cuyos supuestos de hecho tienen elementos de internacionalidad. De esta forma, requiere que los supuestos sean objeto de ordenamientos jurídicos de dos o más Estados, y el adjetivo "internacional" no hace referencia tanto a la fuente de producción de la norma, sino al objeto de estudio (Falcón y Pulido, 2013), por lo cual integra en sus fuentes las normas internacionales, comunitarias e internas de los países.

Al ser "derecho", adopta una metodología jurídica, y el objeto se compone por las normas, conceptos, instituciones y la integración de estos en un, hasta ahora, precario sistema[1]. Ello no implica que se parcele el conocimiento, pues dichas normas no pueden interpretarse cabalmente si no se encuentra su finalidad, para lo cual habrá que tener en cuenta las

1 Véase sobre las normas, conceptos, instituciones y conceptos, Larenz (2008).

perspectivas de otras disciplinas que tienen como objeto de conocimiento la tributación internacional, en particular la economía, la política y la gobernanza internacional. Además, las normas tributarias, al ser parte de un sistema jurídico (aunque en construcción), requieren para su adecuada interpretación una visión integral de aquel, lo que impone tener en cuenta otras disciplinas jurídicas y armonizarse con ellas, como el derecho internacional público y el convencionalismo en materia de derechos humanos.

La condición de "tributario" hace referencia al objeto de dichas normas, pues han de referirse a cualquiera de los aspectos de la relación jurídico-tributaria. En otras palabras: el objeto de estudio comprende no solo aquellos elementos de los tributos que repercuten directamente en las operaciones que cruzan fronteras, como los que fijan el ámbito espacial de aplicación, sino todas aquellas obligaciones y deberes tributarios que afecten directamente los hechos con elementos de internacionalidad. Téngase en cuenta que comprende exclusivamente las normas relativas a los tributos, por lo que se incluyen claramente los tributos aduaneros, aunque se excluyen otros cobros y pagos que pueden surgir en materia de comercio exterior.

La caracterización de "internacional" del DTI se refiere, entonces, a la naturaleza de los supuestos de hecho de las normas que comprende, pero no al origen de estas. En efecto, al ser "internacional", no se quiere decir que la fuente de producción de las normas que se abarcan sean las previstas en el derecho internacional público, o que solo se incluyan las que pertenezcan a este, sino que, por el contrario, comprende las normas jurídicas de cualquier origen que afecten a la materia internacional.

Por ello, el derecho interno resulta relevante para nuestro objeto, y es ahí donde el derecho comparado presta una gran utilidad, puesto que se convierte en un método para estudiar y contrastar las legislaciones y así hacer las preguntas adecuadas a los expertos locales, al tiempo que permite crear una estructura mental útil a la hora de asesorar operaciones internacionales.

Además, el estudio del derecho extranjero como metodología comparativa permite obtener fuentes interpretativas para resolver cuestiones similares, o, incluso, para dar contenido a términos o expresiones que han sido trasplantes legales. Con mayor razón, ante la cada vez más frecuente aparición de normas que usan como presupuestos de hecho lo previsto

en otras legislaciones, la remisión a otros sistemas normativos (*linking rules*) puede abordarse en la práctica con el derecho comparado como una herramienta fundamental para aplicar las normas locales.

B. CONTENIDO

El DTI comprende el estudio de las normas internacionales, nacionales y comunitarias, y debe diferenciarse claramente del derecho internacional privado y del derecho internacional público.

No puede afirmarse que el DTI sea un derecho de conflicto ni que forme parte del derecho internacional privado, puesto que mediante las normas de conflicto se determina el derecho aplicable a una situación internacional de modo que un Estado pueda aplicar el derecho foráneo (en igual sentido, Elvira, 2000, Montaño, 2006). De acuerdo con el derecho internacional público y la noción de soberanía, cada Estado puede establecer normas que se apliquen a operaciones internacionales sin necesidad de renunciar a sus mandatos cuando se solape con los de otra jurisdicción. Además, en materia tributaria resulta excepcional que un Estado aplique la legislación del otro Estado, aunque la evolución más reciente de la cooperación internacional ha traído ejemplos de esas excepciones, como es el caso de la Convención de Asistencia Mutua en Materia Tributaria.

El DTI no forma parte del derecho internacional público, puesto que, como se ha dicho, comprende también normas de origen nacional que afectan hechos internacionales (*cross-border transactions*). El DTI tiene una autonomía científica, y se caracteriza por tener un objeto internacional por los supuestos que regula, por lo que, a los efectos de este capítulo, no parece útil distinguir entre DTI y derecho internacional tributario (DTI) según las normas internas o internacionales que, respectivamente, formen parte de su objeto, como lo ha justificado alguna parte de la doctrina.

Autores como Sainz de Bujanda (1960) consideran que el DTI es una rama del derecho internacional que regula las relaciones entre los Estados. De acuerdo con este autor, el DTI en sentido estricto es "el conjunto de normas de derecho interno que disciplinan relaciones jurídicas tributarias cuyos elementos personales, reales o formales, quedan insertos dentro [*sic*] del ámbito de eficacia de ordenamientos jurídicos de diversos Estados" (Sainz de Bujanda, 1960, pp. 286; *vid*. reflexiones de Elvira, 2000).

Por su parte, Bühler (1968, pp. 3-5) apuesta por que el DTI se entienda como una disciplina independiente del derecho tributario, aunque en estrecha conexión con este. Coincide con el citado autor español en que el DTI en sentido estricto tiene como objeto de conocimiento las normas internacionales (de derecho internacional público) con naturaleza tributaria. Sin embargo, entiende que el DTI en un sentido amplio integraría las normas internacionales y las nacionales que tengan efectos por fuera del Estado que las expide (*vid.* López Espadafor, 2007).

La concepción integracionista que se defiende en este capítulo no es nueva, puesto que Bühler (1968), desde los años sesenta, ya la defendía, y la mayoría de las tesis contemporáneas la justifican, bien sea porque la integración tenga una importancia práctica (Arnold y McIntyre, 2002; Rohatgi, 2008), o bien porque en realidad se trate de una rama con autonomía científica (Vogel, 1994). Por razones pragmáticas, las tesis integradoras reconocen la utilidad práctica de analizar en conjunto la materia (normas internas y normas internacionales), pero quizá por la dificultad de justificar una unidad de objeto de conocimiento no se arriesgan a llamarlo "derecho", y se limitan a denominar la materia como "fiscalidad internacional" o "tributación internacional".

Por lo general, el estudio de la fiscalidad internacional se centra en el impuesto sobre la renta y el patrimonio. Sin embargo, siguiendo la definición que se ha dado, habría que comprender otros tributos directos e indirectos que afecten hechos con elementos de internacionalidad.

A partir de lo anterior, el objeto de estudio del DTI es particular, porque tanto el ordenamiento jurídico internacional y los ordenamientos jurídicos nacionales que conectan el supuesto de hecho internacional lo integran. Por ello, ante la imposibilidad de estudiar todos los ordenamientos que potencialmente podrían regular tales hechos, el estudio del DTI requiere una descripción de las principales instituciones de la tributación a partir del método del derecho tributario comparado. En la práctica, esa aproximación comparada le permitirá al profesional imbuirse en el conocimiento detallado de los preceptos que integran un ordenamiento jurídico determinado.

Esta rama tiene la particularidad de contar con instituciones similares o idénticas adoptadas en distintos ordenamientos (trasplantes legales), de forma que sus características esenciales resultan ser comunes; pero,

además, los desarrollos en la aplicación de parte de la Administración o los jueces en un Estado[2] tienen la potencialidad de que los tienen en cuenta autoridades de otras jurisdicciones. Así mismo, existen importantes organismos y entidades que estudian continuamente aquellas instituciones, y sus trabajos y comentarios pueden tener repercusiones en la aplicación de las normas a modo de un *soft law* que permea la interpretación. Por todo esto, en la práctica la jurisprudencia internacional y la extranjera, los laudos arbitrales, la doctrina de la OCDE y de la Organización de Naciones Unidas (ONU) sobre las instituciones de la fiscalidad internacional son elementos primordiales para tener en cuenta en la aplicación de las normas que se abarcan en el DTI pero que no forman parte del ordenamiento jurídico.

En línea con lo anterior, el estudio del DTI

> Debe hacerse desde la perspectiva de un determinado sistema fiscal, o más precisamente desde la perspectiva de cada uno de los distintos sistemas fiscales que pueden resultar de aplicación. En la práctica, ello lleva a menudo a la necesidad de que colaboren profesionales de diversos Estados, lo que aconseja que cada uno de ellos tenga una mínima noción de los criterios que se aplican en los demás sistemas fiscales, aparte del conocimiento especializado del ordenamiento tributario y jurídico propio. (Falcón y Pulido, 2013, p. 12)

Así, en la práctica de la *fiscalidad internacional*, la verificación de los detalles de la aplicación de las normas e instituciones del DTI y la cuantificación de los costos tributarios en las operaciones *cross-border* requieren la conformación de equipos de trabajo con profesionales expertos en varias jurisdicciones.

Ahora bien, en los siglos XX y XXI los rastros de un derecho tributario internacional son más evidentes que en el pasado. Cada vez existen más

---

2 Desde un punto de vista didáctico y de la práctica de los operadores jurídicos, la jurisprudencia extranjera tiene un papel importante en los estudios de fiscalidad internacional. Prueba de ello es el reconocimiento que le han dado tribunales de un Estado a la jurisprudencia de otros Estados. En la práctica ha sido así, aunque los motivos que han justificado y explicado esta situación son variados: se ha dicho que quizá sea por el respeto entre colegas, por el uso de un leguaje idéntico o similar o porque encuadre en alguno de los elementos interpretativos de los tratados según la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT). *Vid*. Maisto (2007).

normas que pertenecen al ordenamiento internacional que tiene como objeto regular la materia tributaria. A la par, cada vez más normas internas tienen como objeto regular las situaciones jurídicas creadas a partir del movimiento internacional de personas, servicios, bienes y capitales.

Colombia no ha estado alejada de esta evolución, que se evidencia claramente en una línea del tiempo en la que, hacia el año 2002, la Ley 788 introduce normas de precios de transferencia para evitar el traslado de bases imponibles entre vinculados económicos del exterior; la Ley 863 de 2003, que profundiza y corrige a su predecesora; luego, en el 2005, se suscribe un convenio de doble imposición con España con el que se da inicio a la creación de una modesta red de tratados, lo cual requirió modernizar las normas de derecho tributario internacional locales mediante la Ley 1607 de 2012, en particular frente a los conceptos de residencia fiscal, el establecimiento permanente y el método de eliminar la doble imposición. Del mismo modo, en los últimos diez años se han visto desarrollos legales producto de la evolución de los debates internacionales sobre los impuestos, como es el caso de la Ley 1819 de 2016, que implementó algunas recomendaciones de las resultas del Plan de Acción BEPS de la OCDE, o de la Ley 2277 de 2022, que modifica el concepto de *fuente* para incluir la presencia económica significativa, concepto que busca reivindicar los derechos de las jurisdicciones donde se encuentran los consumidores.

Nuestro país también ha participado de ese ensanchamiento del DTI, particularmente porque en el 2013 se ratificó la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, suscrita por los depositarios el 1.º de junio de 2011 y aprobada por el Consejo de Europa y los países miembro de la OCDE (Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal o Convención de Estrasburgo), y en junio de 2017 se firmó la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, aunque a la fecha en que se escribe este texto no se ha ratificado.

La aparición de estas normas ha marcado el inicio del multilateralismo en la fiscalidad internacional, que como señala García Antón (2016), no supuso un cambio del paradigma, sino una adición a la ya existente complejidad, pues sus soluciones implican una superposición al unilateralismo y al bilateralismo que ha existido por años, sin que los límites a

estos últimos sean mayores en los compromisos multilaterales. Es más, las respuestas dadas por el multilateralismo no parecen beneficiar a los países desarrollados y en vías de desarrollo por igual, por lo que no parecen llevarnos a un mundo mejor y más justo (García Antón, 2016, p. 192).

C. FUENTES

En el DTI varios ordenamientos pueden resultar aplicables a una sola situación. Piénsese en el ordenamiento jurídico de un Estado A, de un Estado B y el ordenamiento internacional. Ello supone que para cada uno de los ordenamientos se deba acudir a uno u otro sistema normativo y a unas u otras normas de aplicación (Collado y Patón, 2005; Sacheto, 2002). Así las cosas, un aspecto central será definir qué norma es aplicable o a qué ordenamiento u ordenamientos debe ajustarse el obligado tributario. Por un lado, el ordenamiento internacional será teóricamente aplicable en todos los casos, aunque su forma de aplicación pueda resultar limitada o no existir, a causa de la falta de competencia de tribunales internacionales o de no reconocimiento nacional de las normas internacionales. En el DTI, serán los ordenamientos internos de al menos dos Estados los que conecten los hechos y circunstancias concretos de la operación o de los sujetos involucrados, por lo que habrá que atender a los elementos de conexión que haya establecido cada jurisdicción.

Así las cosas, el DTI está conformado por varios ordenamientos jurídicos diferenciados por su origen en internacional, interno y comunitario. Los sistemas jurídicos han sido graficados por la pirámide de Kelsen, y cada sistema tiene una membrana que permite o impide la entrada en él de una norma. Por último, el contribuyente y la transacción serán los que tendrán que adecuarse a todos los ordenamientos aplicables.

1. ORDENAMIENTO INTERNACIONAL

El ordenamiento internacional se compone de todas las fuentes del derecho internacional público con naturaleza tributaria, lo que abarcaría, además de los convenios o tratados, los principios generales del derecho internacional, la costumbre y el derecho de gentes. En consecuencia, consideramos que este orden existe, sin que importe su reconocimiento

de parte de un ordenamiento nacional. El DTI comprende, entonces, un derecho internacional cuya norma de reconocimiento se encuentra en el artículo 38 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia (ETIJ), que enumera las fuentes del derecho internacional y los medios auxiliares o de comprobación (Diez de Velasco, 2017)[3].

En materia de DTI, el ordenamiento internacional se compone de unos mínimos principios generales y reglas de la costumbre internacional que resultan aplicables de forma genérica a todos los Estados que vienen a conformar el derecho internacional público general. Junto a este, aparece el derecho internacional especial aplicable solo a un grupo de Estados. Dentro de estos se encontrarían los tratados bilaterales o multilaterales con contenido directa o indirectamente[4] tributario, como la citada convención de Estrasburgo, el Convenio para la Implementación de BEPS, los CDI y la costumbre internacional entre Estados de alcance especial (López Espadafor, 2007).

Existen estudios que han defendido la existencia de principios generales y costumbre en materia de derecho internacional tributario, cuyos fundamentos resultan interesantes de debatir. Sin duda hay ejemplos que podemos dar de su existencia en el ordenamiento internacional.

En materia de principios generales, un ejemplo es el principio de reserva de ley que aparece ligado a la democracia y se extiende a la mayoría de

---

3 Diez de Velasco (2017) justifica la afirmación en que: 1) se trata del texto más importante y conocido que enumera las fuentes del derecho; 2) el Tribunal Internacional de Justicia está abierto a la gran mayoría de los Estados del mundo; 3) el Comité de los Diez, los redactores del Estatuto del antiguo Tribunal Permanente de Justicia Internacional (TIPJ), tuvo la idea de recoger las fuentes de la sociedad internacional y no solo de una organización internacional; y, sobretodo, 4) porque textualmente el ETIJ indica que el Tribunal tiene la misión de "decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas […]". En Colombia el ETIJ no se encuentra ratificado, pero la fuerza del artículo 58 de dicho cuerpo normativo deriva no de su naturaleza de tratado internacional, sino de ser costumbre internacional.

4 Sobre el papel de las normas de la Organización Mundial del Comercio y cómo afectan al derecho tributario internacional, véase *interalia*: Herdin-Winter y Hofbauer (2006); Farrell (2013). Además, es interesante analizar los asuntos tributarios en convenios no tributarios, como los diplomáticos, de cooperación y ayuda, de intercambio cultural y de cooperación técnica y financiera, entre otros. *Vid*. Smit (2012).

los Estados, confirmando una conciencia jurídica concordante entre los pueblos (Diez de Velasco, 2017, p. 125 y ss.; Plazas Vega, 2000). Algunos otros principios generales del derecho internacional público tienen una proyección a la materia tributaria, como lo describe Montaño (2006), pero, en particular debe señalarse que los derechos humanos cobran cada vez más importancia en materia fiscal, pues, como lo han sostenido Kofler y Pistone (2011, pp. 10–11), la protección de los derechos humanos puede tener un papel fundamental en la era de la globalización económica y legal, porque no solo la protección de bases imponibles de los Estados es un interés protegible dentro del contexto actual; también lo es la protección de los derechos humanos de los obligados tributarios.

La costumbre internacional es una práctica generalizada (*diuturnitas*) sobre la cual existe la convicción de que resulta obligatoria (*opinio iuris sive necessitatis*), definición que excluye las prácticas que se deban a obligaciones morales, éticas, de cortesía u similares (Montaño, 2006, p. 29) Pero ¿existe la costumbre internacional en materia tributaria? Para responder a este cuestionamiento es posible mencionar como ejemplos la exención de miembros diplomáticos, o como lo refiere Vogel (2015), la regla que permite a los Estados gravar una transacción económica extranjera cuando haya una conexión suficiente entre el obligado tributario y el Estado. Además, el derecho internacional prohíbe los actos de soberanía de un Estado en el territorio de otro, a menos que exista un acuerdo de cooperación internacional (*v. gr.*, de recaudación, de intercambio de información, Convención de Estrasburgo, etc.) dentro de los marcos constitucionales de los Estados.

En cualquier caso, esas costumbres podrían ser cuestionadas por la dificultad de definir su contenido o el alcance de su eficacia frente a realidades como la de la Ley Fatca estadounidense, que implica una fórmula indirecta de ejercer actos de soberanía (el deber de informar a la Administración estadounidense) mundial, o las reglas de ventas indirectas de activos que podrían no tener una vinculación suficiente entre el obligado y el Estado.

Es importante subrayar que la doble tributación no está prohibida por ninguna costumbre internacional, aunque sea económicamente desventajosa, ni tampoco puede afirmarse que exista un principio de tributación en la fuente, a pesar de los esfuerzos latinoamericanos. Tampoco se prohíben hoy en el derecho internacional los efectos económicos desventajosos que puedan presentarse para los Estados, como "cuando los beneficios fiscales

otorgados por un Estado se anulan o se hacen inefectivos por una mayor tributación en la residencia" (Vogel, 2015, p. 15).

Avi-Yonah (2007) ha justificado la existencia de un *derecho internacional tributario como derecho internacional* a partir de la existencia de una costumbre internacional. Según este autor, existe un régimen tributario internacional coherente consagrado tanto en el derecho interno como en las redes de tratados, que forma parte del derecho internacional (ambos tratados y costumbre). Se trata del derecho interno de las más importantes naciones que comercian internacionalmente. El autor también apoya su tesis en que durante el siglo XX se desarrolló un régimen fiscal internacional gracias a la creación de una costumbre internacional vinculante, incluso sin la existencia de tratados internacionales. La tesis implicaría que los Estados no son libres para adoptar las reglas de un convenio de doble imposición, pues estas deberían cumplir el principio de una sola tributación y el principio del beneficio (las rentas activas deben tributar ante todo en la fuente y las pasivas en la residencia).

La tesis del profesor de la Universidad de Michigan tendría como consecuencia un atentado contra la soberanía de los Estados y la autodeterminación de los pueblos, las cuales sí son principios del derecho internacional público. Además, la referencia a una costumbre de los Estados que más comercian internacionalmente parece discriminatoria, sobre todo en contra de los intereses de los Estados en vías de desarrollo, lo cual vulnera el derecho a la igualdad entre los Estados. Por último, los requisitos para ser una costumbre internacional difícilmente pueden completarse, pues no hay una conciencia de obligatoriedad ni una práctica generalizada. Aun partiendo de las premisas formuladas por Avi-Yonah, en el mejor de los eventos nos encontraríamos ante un *soft law*, el cual, en todo caso, encontraría su eficacia afincada en razones de política económica y no, se insiste, porque existan los elementos que dan origen a una costumbre jurídica internacional.

Ahora bien, no existe un criterio de jerarquía entre las fuentes del derecho internacional, lo que supone que en caso de antinomias se deba acudir a los criterios de *lex posterior derogat priori* y norma especial prima sobre la general[5]. Los convenios internacionales son las normas jurídicas por

---

5 Así lo ha puesto de presente el Tribunal Internacional de Justicia (TIJ), que indicó en

antonomasia del derecho internacional. En ellos se concretan, las más de las veces, la costumbre internacional y los principios generales del derecho; de ahí que representen mayor certeza, así como consistencia con el principio de reserva de ley que aceptan las naciones desarrolladas como fundamento de la imposición y, por tanto, que en la práctica resulten teniendo mayor importancia que las otras fuentes. Más allá de esta consideración, habrá casos en que sea posible probar, por ejemplo, la prevalencia de una costumbre internacional de carácter especial sobre una regla general de un tratado. Lo anterior tendría la excepción del *ius cogens*, que en virtud del artículo 53 de la CVDT prima sobre cualquier otra norma.

2. ORDENAMIENTO COMUNITARIO

Los ordenamientos comunitarios o de escenarios de integración pueden resultar aplicables y definir, por ejemplo, la tributación de determinada renta o los criterios que debe tener en cuenta el legislador para regular la imposición indirecta (IVA y consumo). Es el caso del derecho de la Unión Europea o el derecho de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), que bien mediante las normas originarias o de las derivadas definen consecuencias jurídicas en materia fiscal.

Las normas de derecho comunitario originarias son las que tienen una naturaleza constitucional de los órganos y del sistema normativo de la integración. Su valor normativo implica la primacía sobre el derecho comunitario derivado. En el caso de la CAN, el derecho originario es, fundamentalmente, el Tratado Constitutivo del Acuerdo de Cartagena y el Tratado de creación del Tribunal de Justicia, con sus respectivos protocolos modificatorios e instrumentos adicionales. La aplicación de las libertades generales y del principio general de no discriminación en la Unión Europea ha definido límites al poder impositivo de los Estados miembro mediante

---

sentencia de 12 de abril de 1960 (proceso ICJ Rep. 1960) que si "la Corte descubre una práctica claramente establecida entre dos Estados que sea aceptada por las partes como reguladora de sus relaciones, la Corte debe atribuir un efecto decisivo a esa práctica con el fin de determinar sus derechos y obligaciones específicos. Tal práctica particular debe prevalecer sobre cualquier regla general". *Cfr.* Diez de Velasco (2017, pp. 121 y 122).

jurisprudencia del Tribunal de Justicia (Helminen, 2009; Terra y Wattel, 2005); sin embargo, en el ámbito de la CAN no se ha dado tal desarrollo.

Las normas de derecho comunitario derivado son las que adquieren validez a partir de la ejecución de las competencias de los órganos comunitarios, como son las decisiones del Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores, las decisiones de la Comisión de Plenipotenciarios, las resoluciones de la Secretaría General y los convenios de complementación industrial. Su valor normativo implica su aplicación directa e inmediata, pues, como regla general, no se requiere su transposición ni publicación en el *Diario Oficial* de los estados miembro; bastará con que se difunda en la *Gaceta Oficial* de la CAN. Además, las normas comunitarias se aplicarán con supremacía sobre los ordenamientos internos de los Estados miembro, y el Tribunal de Justicia de la CAN puede aplicar directamente este ordenamiento mediante acciones como la de ilegalidad o prejudicialidad[6].

En materia tributaria existen varias normas comunitarias, dentro de las que interesa mencionar la Decisión 578, que es el "régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal"; la Decisión 599, sobre "la armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado"; la Decisión 600, relativa a la armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo, y la Decisión 635, que modifica estas dos últimas. Si bien la Decisión 578 se encuentra vigente y es perfectamente aplicable en Colombia, las otras dos decisiones requieren la modificación de las leyes internas.

3. ORDENAMIENTO INTERNO

En fin de cuentas, el ordenamiento interno es el crisol donde se reconocen las normas internacionales y comunitarias mediante una *incorporación* de la norma internacional al derecho interno (adquiriendo eficacia y validez), o mediante la interacción entre una norma de un orden jurídico que *complementa, remite* o *reenvía* a una norma o un grupo de normas de otro ordenamiento[7].

---

6 *Vid*. Tremolada (2006).

7 Las remisiones de uno a otro ordenamiento ocurren por ejemplo con las constituciones

Además, este ordenamiento contiene cuerpos normativos que establecen los tributos. Cada tributo trae elementos de conexión que son preceptos de los cuales se deriva la vinculación de un sujeto o una situación a su jurisdicción. En materia de renta, la superposición de estos elementos de conexión es la causa de la doble imposición internacional, que es uno de los principales asuntos que aborda el DTI, y que se busca eliminar con convenios de doble imposición, normas comunitarias y las mismas normas internas.

Es común que los ordenamientos jurídicos de dos Estados se *comuniquen*, sobre todo bajo lo que se ha denominado *linking rules*. Esto ocurre, por ejemplo, cuando una norma interna se refiera al tratamiento tributario que se recibe en el otro Estado. Es el caso del artículo 254 del Estatuto Tributario (ET) colombiano, que prevé, como medida interna, el método del crédito fiscal para evitar la doble imposición internacional, permitiendo a los residentes descontar de la cuota del impuesto sobre la renta local el impuesto sobre la renta pagado en el país de origen de los ingresos, cualquiera que sea su denominación y según varios requisitos que se analizarán después. Para la aplicación del artículo 254 se debe, entonces, analizar la ley extranjera como un *dato de hecho* para determinar si es un "impuesto sobre la renta" el que se aplicó, esto es, si se trata de un impuesto de naturaleza análoga o similar.

Si la redacción de los presupuestos de hecho que generan interacciones entre ordenamientos no es precisa, se puede dar lugar a lo que en derecho internacional privado se denomina "problemas de sustitución" (Vogel, 1994, párr. Introduction 91a). En estos, los preceptos, conceptos e instituciones de dos o más ordenamientos generan dificultades de acoplamiento. En materia tributaria, los problemas de sustitución pueden causar conflictos de clasificación positivos, esto es, que ambos Estados decidan gravar.

---

que al referirse a los derechos fundamentales remiten al derecho internacional de los derechos humanos, y de complemento, como los convenios que exigen medidas internas de ejecución como la tipificación de ciertos delitos. La creación del derecho de parte de un Estado "se manifiesta en una doble esfera, la interna y la internacional, en correspondencia con dos ordenamientos distintos y, en principio, autónomos, el ordenamiento jurídico [nacional] y ordenamiento jurídico internacional. La autonomía y separación entre ambos sistemas deriva del distinto origen de las normas que componen uno y otro" (González *et al*., 2008, p. 319),

En el ejemplo del artículo 254 ET, un conflicto positivo ocurriría cuando el impuesto del país de origen no se considerara como un "impuesto sobre la renta". También pueden darse conflictos negativos en los que los dos Estados desgraven una operación. Piénsese en el caso en el que un sistema de retención no definitiva y que otorga derecho a devolución se considere como un "impuesto sobre la renta" a los efectos del artículo 254 ET.

Así, los problemas de sustitución son causa de conflictos negativos, o lo que se ha dado en llamar la *doble no imposición* (*double non taxation*). Es un fenómeno en el cual existe un vacío de normas (Xavier, 2005, p. 66-67), que el Proyecto BEPS ha conceptualizado como los mecanismos híbridos y le ha dedicado los trabajos de la Acción 2, cuyo informe final define:

> Los mecanismos híbridos se nutren de las asimetrías o divergencias existentes en cuanto al tratamiento fiscal de una entidad o de un instrumento financiero con arreglo a los ordenamientos de dos o más jurisdicciones, lo que puede acabar generando una doble no imposición, o bien el diferimiento a largo plazo de los tributos. Este tipo de mecanismos y/o acuerdos, cuyo uso está ampliamente extendido, se traduce en una erosión significativa de las bases imponibles de los países afectados, provocando un impacto global negativo desde el punto de vista de la competencia, eficiencia, transparencia y justicia. (OCDE, 2015, p. 13)

Las comunicaciones que pueden darse entre los ordenamientos internos, incluso entre los ordenamientos comunitario e internacional, pueden causar *conflictos de clasificación,* concepto bajo el cual comprendemos todas aquellas situaciones en las cuales existe un resultado asimétrico que pueden llevar a doble imposición (conflicto positivo) o des-imposición (conflicto negativo), por ejemplo, por un tratamiento disímil de una renta internacional (conflictos de calificación de rentas), de un obligado tributario (conflictos de atribución), del aspecto cuantitativo o del temporal del tributo (conflictos de imputación). Estos efectos se entienden indeseados en el marco del comercio internacional, por ser contrarios a la neutralidad en la importación y exportación de capitales; además, en algunos casos pueden estar prohibidos jurídicamente[8].

---

8 (Helminen, 2009, p. 39) se refiere a los conflictos de clasificación del DIT, dentro de

D. "soft law" y organismos internacionales con trabajos tributarios

El *soft law* comprende toda suerte de compromisos, recomendaciones, comentarios, planes o intenciones que, sin ser normas jurídicas de derecho positivo, tienen una eficacia directa, por ser fuente creadora de derecho o porque el ordenamiento jurídico se haya remitido a este, o indirecta, por permitir interpretar el derecho positivo vigente o aplicarlo por medio de la analogía *iuris*. Su finalidad es crear normas, *ab initio,* extrajurídicas, en un marco de consenso, discusión razonable, técnica y que permita la coordinación entre entidades autónomas o soberanas. Su forma de creación justifica, las más de las veces, su vinculatoriedad fáctica (que no legal), pues como lo dijimos en otra oportunidad, el *soft law*, en muchas de sus tipologías, no parece tener un fundamento de validez en una norma directamente ni haber cumplido las normas de reconocimiento. De ahí que en principio el *soft law* no forme parte del derecho positivo, del orden jurídico. (*vid*., con la bibliografía allí citada, Castro, 2011).

En materia tributaria existen variados ejemplos de *soft law,* dentro de los cuales subrayamos los gestados dentro de la OCDE y de la ONU. Esta última organización tiene el Consejo Económico y Social (Ecosoc), previsto en el capítulo X de la Carta de Naciones Unidas, el cual cuenta con varios comités de expertos dentro del que destaca el de Cooperación Internacional en Materias Tributarias. Dicho comité tiene como objetivo revisar y actualizar tanto el Modelo de Convenio Tributario de la ONU, que ya va en la edición 2025, con su manual de negociación, y el *Manual de precios de transferencia para países en desarrollo*, cuya más reciente edición es de 2021

Por su parte, la OCDE cuenta con tres vectores: el Consejo, los comités y la Secretaría. Dentro de esta existen diferentes directorios, y uno de ellos es el Centro de Política y Administración Tributaria. Este órgano tiene a su cargo dos grandes cuerpos: por un lado, el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria, que tiene como

---

los cuales introduce los conflictos entre los derechos internos, el derecho de la Unión Europea y los CDI.

propósito desarrollar estándares comunes de transparencia e intercambio de información en todo el mundo. En la actualidad pertenecen más de ciento cincuenta países que se han comprometido a adoptar dichos estándares, a someterse a un proceso de revisión por sus pares para verificar la existencia de mecanismos legales para la transparencia y el intercambio de información (fase 1), así como su operación efectiva (fase 2). El Foro desarrolló la Convención de Asistencia Mutua en Materia Tributaria y vela por su aplicación.

Por otro lado, el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) cuenta con diferentes grupos de trabajo, foros y *task forces*. Cabe señalar, entre ellos, la labor del grupo de trabajo n.º 1 sobre Convenios Tributarios y cuestiones relacionadas, que es el encargado de actualizar el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (MCOCDE), cuya más reciente edición es de 2025. El CAF también produce las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, que son reconocidas como una guía fundamental para conocer el estándar internacional del principio de plena competencia aplicable a las compañías vinculadas (OCDE, 2017b).

Por último, dentro de todo lo que podría acentuarse, debemos seleccionar el Marco Inclusivo (Inclusive Framework), que es una iniciativa de la OCDE y del G20, cuya principal función es unir a los países en un ambiente de colaboración para la implementación del paquete de medidas para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) en sus quince acciones. Así, este foro se convierte en un instrumento para hacer seguimiento a la implementación de las recomendaciones de reforma a las normativas internas, a la celebración del convenio multilateral para implementación de las medidas BEPS en los convenios tributarios bilaterales y para la negociación de nuevos convenios tributarios.

E. La problemática de la diversidad de aplicadores

Una dificultad que tiene el DTI es la diversidad de aplicadores que existen y las distintas jurisdicciones (procesales) a las que se tiene acceso. Lo usual en derecho comparado es que los contribuyentes declaren y liquiden el tributo, y la administración tributaria liquide oficialmente, mediante un

acto administrativo, cuando el acto del particular (declaración o la omisión de declarar) no se ajusta al ordenamiento jurídico (Piza y Castro Arango, 2017). El acto administrativo será impugnable en vía administrativa y luego podría ser demandado ante la jurisdicción. Con esto habrá una escalera de aplicaciones jerarquizadas. Al final, habrá un órgano de cierre que podrá poner fin a la cuestión problemática en el ámbito nacional. Sin embargo, por la naturaleza e instancias en que se debate la controversia, pueden darse respuestas contradictorias en el ámbito de dos jurisdicciones.

Ahora bien, si la cuestión problemática tiene como base legal un tratado, hay que tener en cuenta que el incumplimiento del ordenamiento jurídico internacional es un hecho internacionalmente ilícito que genera responsabilidad igualmente internacional. En un principio, esta responsabilidad suponía que los extremos activos (responsable) y pasivos (perjudicado) solo podían ser los sujetos de derecho internacional, esto es, los Estados y las organizaciones internacionales. No obstante, con la evolución del derecho internacional, algunas organizaciones en particular se han referido al individuo, reconociéndolo como titular "de ciertos derechos y obligaciones de carácter internacional y, excepcionalmente, de una cierta capacidad para hacer valer esos derechos ante órganos internacionales o para incurrir en responsabilidad internacional por la violación de esas obligaciones" (Diez de Velasco, 2017, p. 301).

En materia internacional, las cuestiones problemáticas entre Estados suelen solucionarse por vías diplomáticas y amistosas valiéndose de los mediadores y los buenos oficios, ya que es un sistema de organización en el que el poder no está concentrado (Jiménez Piernas, 2009, p. 445)[9]. Por esa misma razón, muchos de los conflictos entre Estados se han resuelto desde vieja data mediante el *arbitraje internacional*, que es un mecanismo que se apoya en el consentimiento de las partes sobre el procedimiento, el derecho y los jueces[10].

---

9 Véase Jiménez Piernas (2009), pp. 445-449.

10 Prueba de la importancia que ha tenido el arbitraje ha sido la creación en 1907 de la Corte Permanente de Arbitraje (CPA) y la codificación del procedimiento arbitral de la Comisión de Derecho Internacional en la Resolución 1262 (XIII) del 14 de noviembre de 1958 de la Asamblea General de la ONU, que opera como un simple modelo de reglas que podrán adoptar los Estados. Este mecanismo jurisdiccional encuentra

Además, existen tribunales internacionales, la mayoría con objeto específico[11]. Con carácter general, se encuentra la Corte Internacional de Justicia (CIJ), órgano judicial de la ONU que tiene una jurisdicción de una parte "voluntaria y consensual, pero, por otra, es también institucional y universal"[12]. La competencia de la CIJ se limita a las cuestiones problemáticas de orden jurídico entre Estados, lo que excluye que pueda conocer de casos con organizaciones internacionales o en los que la materia sea política o sobre hechos sin contenido jurídico. Así mismo, solo es posible acudir a la CIJ cuando exista voluntad de las partes. Tal voluntad se puede dar por medio de un pacto *ad hoc,* por una cláusula compromisoria incorporada en un tratado internacional, de manera tácita —*forum prorrogatum*— o porque los Estados parte del litigio hayan manifestado de manera unilateral la jurisdicción obligatoria de la CIJ de acuerdo con el artículo 36.2 del Estatuto de la CIJ. Esta última forma supone la jurisdicción

> obligatoria *ipso facto* y sin convenio especial, respecto a cualquier otro Estado que acepte la misma obligación, la jurisdicción de la Corte en todas las controversias de orden jurídico que versen sobre: a) la interpretación de un tratado; b) cualquier cuestión de derecho internacional; c) la existencia de todo hecho que, si fuere establecido, constituiría violación de una obligación internacional[13].

---

su fuerza en el compromiso, de buena fe, de los Estados en cumplir con la sentencia arbitral, tal como lo indica la definición de arbitraje del artículo 37 del Convenio de La Haya de 1907. El arbitraje puede darse por la existencia de una cláusula compromisoria general para todas las controversias entre los Estados, o específica para los problemas derivados de un tratado bilateral o multilateral. Así mismo, puede que con posterioridad al conflicto se haga un pacto o convenio arbitral. Jiménez Piernas (2009), p. 450.

11 Tales como el Tribunal Internacional del Derecho del Mar, la Corte Penal Internacional, los tribunales penales internacionales *ad hoc* para la ex-Yugoslavia y Ruanda, los tribunales regionales de derechos humanos en América, Europa y, en un fututo, África.

12 Jiménez Piernas (2009), pp. 454-460.

13 Esta declaración la hizo España el 29 de octubre de 1990. *BOE* de 16 de noviembre de 1990, corregido en *BOE* de 28 de noviembre del mismo año. En Colombia la Ley 38 de 1930 ratificó el Estatuto de la Corte Permanente de Justicia Internacional, además de aceptar la competencia de esta. Con posterioridad la ratificó el 30 de octubre de

Pero bueno, más allá de este comentario, es importante subrayar que los CDI podrían, aunque no se conoce ningún caso, contener una cláusula compromisoria que otorgue competencia a la CIJ.

Como lo señala Soler Roch[14], existe una disociación entre el plano de creación y el de la aplicación de los tratados tributarios, ya que aquel es meramente internacional y este es nacional, pues los tratados se incorporan en el ordenamiento interno, y por lo general no incluyen normas que permitan resolver los conflictos derivados de él a una instancia judicial internacional. Esa disociación ocurre, al menos, cuando el conflicto lo plantea el contribuyente. En caso de que los Estados lo planteen, el problema será internacional y no existirá la referida disociación, afirma la profesora. Esto resulta cierto, porque los temas fiscales que plantea un contribuyente, aun en aplicación de un CDI, deben resolverlos, en un primer momento, las autoridades de la administración tributaria y después los jueces, que verificarán la legalidad de las actuaciones.

En torno a esto último, Vogel y Prokrisch (1993) sostienen que más allá de la discusión sobre la relación entre los tratados internacionales y el derecho interno, todos los Estados aceptan que los CDI los pueden aplicar los jueces internos, salvo el caso especial de Francia, donde se le exigió al Consejo de Estado consultar la interpretación de los CDI al Ministerio de Asuntos Exteriores, si llegara a existir alguna duda[15]. Van Raad (2002) señala que el problema de la resolución en los ámbitos internos es la calidad técnica de la decisión, pues aunque hay países donde hay cortes especializadas en las que dicha calidad sería bien evaluada, hay muchos otros en los que no. Además, los jueces resuelven los casos en los cuales resulta

---

1937 y finalmente la retiró el 5 de diciembre de 2001 "con efecto desde la fecha de [la] notificación" al secretario general. *Cfr.* Nieto Navia (2009), pp. 11-57, 2009

14 Prólogo a Ribes Ribes (2008).

15 Vogel, Klaus y Prokrisch (1993, p. 62): "Except for France where, if there is any doubt, the Conseil d'État will consult the Foreign Ministry, which in turn will pass it on to the Finance Ministry, should a double taxation convention be involved. The intervention of the Foreign and Finance Ministries is limited to the interpretation of the convention; it does not take a position with regard to the individual case actually in dispute. Notwithstanding, there have been a number of court rulings in France on DTC issues besides such 'cases of doubt'".

aplicable un tratado sin considerar el punto de vista de los otros Estados, lo que puede generar en el otro Estado doble tributación o no tributación y un incumplimiento del tratado (*treaty override*)[16]. En el plano internacional, los Estados podrán discutir la solución dada al contribuyente por los órganos judiciales internos de un Estado parte, y podrá plantearse que la decisión judicial es un incumplimiento del tratado y, por tanto, un hecho internacionalmente ilícito. Estos problemas se resolverían, en principio, mediante las soluciones de controversias previstas por el derecho internacional público, salvo disposiciones específicas que tengan los tratados. El MCOCDE incorpora un procedimiento amistoso y el arbitraje como fase final de dicho procedimiento (art. 25).

II. CRITERIOS DE SUJECIÓN

A. CRITERIOS SUBJETIVOS DE SUJECIÓN

Los tributos pueden adoptar elementos o criterios de conexión subjetivos, que son mecanismos mediante los cuales los ordenamientos jurídicos vinculan a las personas naturales, sociedades o entidades a un régimen de tributación en el que lo que importa es la calidad del sujeto. En ese sentido, podemos clasificar los criterios subjetivos entre los de las personas físicas o naturales, por un lado, y el de las personas jurídicas y otras entidades, por el otro.

1. PERSONAS NATURALES

Los criterios de conexión subjetivos de las personas naturales atienden a una vinculación de tipo administrativo, físico, económico o familiar con la jurisdicción, que el legislador ha positivizado. Por ejemplo, a las personas físicas se les puede vincular por medio del criterio de la nacionalidad, como lo hace Estados Unidos, o mediante la residencia, como lo hacen la mayoría de los países del mundo. Dicha residencia puede fijarse con distintos criterios que vale la pena distinguir: en primer lugar, el criterio

16 Van Raad (2002).

de la permanencia física; en segundo lugar, el de la vivienda o residencia permanente, y en tercer lugar, el centro de intereses vitales. Este puede regularse de forma tan genérica como la mera mención de estas palabras o mediante una positivización, bien sea como presunciones *iuris tantum* o *iure et de iure,* en las cuales se consideren aspectos concretos de la vida personal o económica de un sujeto.

La consecuencia ordinaria de la sujeción de las personas naturales por los criterios subjetivos es la tributación por renta mundial, lo que significa que tributarán por toda su renta, con independencia de que la obtengan dentro o fuera del país. No obstante, existen excepciones importantes a la renta mundial de las personas naturales residentes, que suelen tener en cuenta los contribuyentes de altos ingresos a la hora de definir su lugar de residencia. Es el caso de los regímenes en los cuales el impuesto sobre la renta mantiene un criterio de territorialidad de carácter general para residentes y no residentes, como puede ocurrir en el sistema costarricense o en el panameño. Además, existen jurisdicciones, como la del Reino Unido, que tienen un régimen para los contribuyentes residentes, pero no domiciliados, según el cual el sujeto tributará por las rentas de fuente en dicho país y las rentas que se remitan a él. De igual manera, en algunas legislaciones se establece un periodo mínimo de residencia fiscal para ser considerado sujeto a renta mundial, como ocurre con la denominada Ley Beckham en España.

En Colombia, el artículo 10 del ET, desde la modificación que sufrió con la Ley 1607 de 2012, señala que se consideran residentes en Colombia para efectos tributarios las personas naturales que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

1) *Permanencia*: continua o discontinua por más de 183 días naturales o corridos ("calendario") (se incluyen el día de entrada y salida del país), en un periodo de 365 días consecutivos. De esta forma, si se completa el número mínimo de días en un solo año gravable, será residente fiscal por dicho año, y cuando la permanencia continua o discontinua en el país recaiga sobre más de un año o periodo gravable, se considerará que la persona es residente a partir del segundo año o periodo gravable[17].

---

17 Según la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), si pasa 183 días en

Sobre este punto se han presentado diversas discusiones sobre la forma de contabilizar los días, pero existen ya posiciones de la Administración y la jurisdicción que las han resuelto[18]. Es el caso de la desestimación de la teoría de la prohibición de superponer cajones, según la cual el periodo de 365 días suponía un cajón sobre el cual no podría iniciarse ningún otro periodo. En otras palabras, los días de un periodo de 365 solo podrían contarse una vez, de manera que abierto un periodo el 15 de enero del año 1, habría que esperar hasta el 15 de enero del año 2 para poder abrir un nuevo periodo de 365 días. Con todo, esta posición no es consistente con el tenor literal que señala que los 183 días pueden completarse un periodo cualquiera de 365 días.

La residencia fiscal se obtiene por todo el año gravable en que se permanezca o complete el plazo señalado y que se deja de ser residente en el año en que no se cumpla o no se complete el periodo de permanencia mínimo. Sin embargo, habrá personas que completan los 183 días en un segundo periodo, pero durante él se van del país y se convierten en residentes de otro Estado, por lo cual enfrentarán doble tributación (Gutiérrez, 2015, pp. 784 y ss.). Por ello se ha venido abriendo camino la tesis de que es posible fraccionar el periodo por aquella parte que corresponda al día de llegada y hasta el 31 de diciembre del año, o por la que empiece el 1.º de enero y culmine el día de salida del país.

2) *Personal del servicio exterior del Estado colombiano*: las personas en este servicio que en virtud de las convenciones de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares se encuentren exentos de tributación en el país en el que se encuentran en misión, respecto de toda o parte de sus rentas y ganancias ocasionales durante el respectivo año o periodo gravable.

3) *Centro de intereses vitales*: el artículo 10 ET señala en el parágrafo 1.º criterios objetivos que presumen de derecho la condición de residente fiscal exclusivamente para los "nacionales", a menos que se den las condiciones establecidas en el parágrafo 2.º.

---

el país dentro del año gravable 2016 será residente en Colombia por todo el periodo 2016 (Concepto 22581 de 2015). Si los completa en el 2017, será residente por todo el periodo 2017 y no por el de 2016. (Concepto 657 de 2013).

18 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 17 de mayo de 2018, exp. 20729.

El rezago de la nacionalidad en el parágrafo 1.º señala que si durante el respectivo año o periodo gravable se cumple con cualquiera de las siguientes condiciones, el nacional será residente: a) su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad tengan residencia fiscal en el país; b) el cincuenta por ciento (50 %) o más de sus ingresos sean de fuente nacional; c) el cincuenta por ciento (50 %) o más de sus bienes sean *administrados* en el país; d) el cincuenta por ciento (50 %) o más de sus activos se entiendan *poseídos* en el país; e) habiendo sido requeridos por la administración tributaria para ello, no acrediten (mediante certificado de residencia fiscal) su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios; f) tengan residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno nacional como una jurisdicción no cooperante de baja o nula imposición.

La Ley 1739 de 2014 atenuó la rigidez de la citada norma, y en esa línea adicionó el parágrafo 2.º, que señaló que no se considera residente fiscal el nacional que, estando incurso en alguno de los supuestos recién mencionados, cumpla con alguno de los siguientes: 1) que el cincuenta por ciento (50 %) o más de sus ingresos anuales tengan su fuente en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio; 2) que el cincuenta por ciento (50 %) o más de sus activos se encuentren *localizados* en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio[19].

Esta excepción ha dado lugar, sin embargo, a problemas para definir el término *localizados*, dado que la legislación tributaria señala al detalle los bienes poseídos en el país en los artículos 265 y 266 ET, pero no los localizados, por lo que cabría una interpretación gramatical que no siempre será fácil ante intangibles o derechos.

Muchos países, a diferencia de Colombia, han adoptado como criterio de conexión la *vivienda o residencia permanente*, que permite facilitar la prueba en casos de fronteras porosas o sin controles migratorios.

Pues bien, la consecuencia prevista en el ET para las personas naturales y asimiladas residentes es siempre la tributación global en el impuesto sobre la renta y ganancias ocasionales, esto es, tanto por los ingresos de

---

19 Los valores serán probados por certificación de contador o revisor fiscal, según lo establece el Decreto Único Regulatorio en Materia Tributaria (DURT).

fuente nacional como por los de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país, como señala el artículo 9 ET. Nótese que lo anterior aplicará para las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte. En consecuencia, si se trata de un no residente, la consecuencia jurídica será la tributación únicamente por su renta de fuente colombiana y por su patrimonio[20] poseído en el país.

La obligación de declarar por renta mundial está ligada a la condición de residente fiscal en Colombia, la cual no se releva cuando, en virtud del artículo 4.2 del Modelo OCDE (numeración similar a la de los convenios suscritos por Colombia), nuestro país no se considera el de la residencia. De tal forma, el contribuyente con doble residencia en Colombia y en otro país con el que se tenga un CDI estará obligado a reportar todos sus ingresos, aunque si a efectos del tratado es residente del otro Estado contratante, entonces en Colombia podrá reducir como ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional los conceptos de renta que según el CDI deban gravarse exclusivamente en el Estado de residencia.

2. PERSONAS JURÍDICAS

Por su parte, los criterios de conexión de las personas jurídicas y otras entidades suponen una vinculación por criterios formales o sustanciales que el legislador estima suficientes. Se entienden como criterios formales aquellos como el lugar de constitución de sociedad o entidad, o su domicilio. Estos son factores fácilmente elegibles o arbitrables por una compañía, pues no atienden a la sustancia de donde se estén desarrollando efectivamente los negocios o donde se están tomando las decisiones relevantes. Por su parte, los criterios sustanciales incluyen el de la sede de dirección efectiva o sede efectiva administración, según el cual la residencia fiscal de una entidad

---

20 Aunque el impuesto al patrimonio se eliminó a partir del año gravable 1992, el artículo 9 ET mantiene referencia al patrimonio, lo cual ha dado razones para que se exija renta presuntiva y declaración a las personas naturales no residentes en el país con bienes en el país que no generan renta (*vid*. Concepto Unificado de Renta 915 de 2018).

estará en el lugar donde se toman las decisiones clave o del día a día de la empresa en conjunto.

El ET se refiere a las sociedades y entidades "nacionales" por razones históricas, en vez de "residentes", que es la terminología que más se utiliza en los convenios y la literatura. Según el legislador nacional, este último término se reserva a las personas naturales y asimiladas, aunque eso deriva en inconsistencias con los acuerdos internacionales. De todas formas, el artículo 12-1 ET indica que las sociedades y entidades nacionales son aquellas que cumplen cualquiera de las siguientes condiciones: 1) que tengan su domicilio principal en el territorio colombiano o que han sido constituidas en Colombia, de acuerdo con las leyes vigentes en el país; 2) que se hayan constituido en Colombia, de acuerdo con las leyes vigentes en el país; 3) que tengan su sede efectiva de administración en el territorio colombiano. Hasta 2022 la ley definió por sede de dirección efectiva (SDE) o sede efectiva de administración

> el lugar en donde materialmente se toman las decisiones comerciales y de gestión decisivas y necesarias para llevar a cabo las actividades de la sociedad o entidad como un todo. Para determinar la sede efectiva de administración deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes, en especial lo relativo a los lugares donde los altos ejecutivos y administradores de la sociedad o entidad usualmente ejercen sus responsabilidades y se llevan a cabo las actividades diarias de la alta gerencia de la sociedad o entidad.

Sin embargo, tras la Ley 2277 de 2022, la definición de SDE se lee así:

> Para los efectos de este artículo, se entenderá que la sede efectiva de administración de una sociedad o entidad es el lugar en donde materialmente se toman las decisiones comerciales y de gestión necesarias para llevar a cabo las actividades de la sociedad o entidad en el día a día. Para determinar la sede efectiva de administración deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes, en especial el relativo a los lugares donde los administradores de la sociedad o entidad usualmente ejercen sus responsabilidades y se llevan a cabo las actividades diarias de la sociedad o entidad.